

TEVKİFATA TABİ MAL veya HİZMET ALIMLARINDA SAHTE FATURANIN İADE, YÜKLENİM ve KOMİSYON GELİRİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF FAKE INVOICE IN GOODS AND SERVICES PURCHASE SUBJECT TO VAT WITHHOLDING IN TERMS OF REPAYMENT, RECLAIM AND COMMISSION



Oğuzhan ARMAĞAN*



Kadir BENLİ**

ÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesine göre mükelleflerin indirim mekanizmasından yararlanması için kendilerine düzenlenen belgelerin; muteber bir belge olması ve kanununda yazılı diğer şartları sağlaması gerekmektedir. Sahte belge kavramı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde tanımlanmıştır. Madde metninden hareketle; yasal süre içerisinde kanuni defterlere kaydedilen ve indirim konusu yapılan KDV; gerçekte yüklenilen bir vergi olmadığından indirim konusu yapılamayacaktır. Ayrıca yüklenilen KDV listesinde yer alsa dahi iade alınması mümkün olmayacaktır. Mükelleflerin, tevkifata tabi mal veya hizmet alımlarının sahte fatura ile belgelendirilmesi durumunda; tevkifattan arta kalan tutarın indirim ve yüklenim hesaplarından çıkarılması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca sahte belge düzenle-

ABSTRACT

According to Article 29 of Value Added Tax Law, in order to reclaim VAT, the document produced for the taxpayers must be a trusted document and carry all the conditions specified in the Law. The concept of fake document has been defined in Article 359 of Tax Procedure Law, no. 213. In the light of the Article, VAT that has been properly written in the legal books and reclaimed cannot, in fact, be reclaimed because it is truly not a reclaimed tax. On the other side, although existing on the reclaimed VAT list, it cannot also be repaid. If the false document is subject to VAT withholding, then only the withheld part of VAT can be reclaimed, and the rest must be declined. Furthermore, in the calculation of commission of fake document producers, the withheld amount of VAT must be taken into account.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 23.05.2018 / M.K.T.: 25.06.2018

ycileri açısından komisyon gelirinin hesabında tevkifattan arta kalan tutarın esas alınması gerektiği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sahte Belge, İndirim, KDV Tevkifat, Komisyon Geliri, Vergi Sorumlusu.

Keywords: Fake document, reclaim, VAT withholding, commission, tax responsible

1- GİRİŞ

Vergi kanunlarımız sıkı bir belge düzenine bağlıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda¹ fatura ve fatura yerine geçen vesikalar muteber bir belge olarak kabul edilmektedir. Ayrıca bu vesikaların Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarca basılması gerekmekte aksi halde VUK'un 359. maddesi gereğince bilerek basanlar ve kullananlar için hapis cezası ile karşılaşılabilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde fatura başlığı altında; *"fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen vesikadır"* şeklinde tanımlanmıştır. Mezkûr maddeye göre bir vesikanın fatura hüviyetini kazanabilmesi için;

- Satılan emtia veya yapılan bir iş olmalı,
- Müşterinin borçlandığı bir tutar gösterilmeli
- İş veya hizmeti yapan tarafından düzenlenerek müşteriye verilmelidir.

Maliye Bakanlığı'nın 2018-2022 Stratejik Planı'nda *"Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Etmek ve Mali Suçları Azaltmak"* stratejik amaçları arasında sayılmıştır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için konulan hedeflerden biri ise *"Vergi denetimi aracılığıyla kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek"*dir.² Bahsi geçen amaçlara ulaşmakta ve hedefleri gerçekleştirmekte sahte belge düzenleme ve kullanımının engellenmesi büyük önem arz etmektedir. Zira sahte belge düzenleyicileri vergisel ödevlerinin bir taraftan yerine getirmezken diğer taraftan düzenledikleri belgelerle haksız KDV indirim ve maliyet artışı sağlamakta; haksız yere KDV'nin iade alınmasına sebebiyet vermektedirler.

Sahte faturalara ilişkin olarak indirim konusu yapılan katma değer vergisinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde Vergi İndirimi başlığında, aynı kanunun 34. maddesinde İndirimin Belgelendirilmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227.maddesinde "İspat edici kâğıtlar başlığında belirtilen kanun hükümleri ve Danıştay kararlarının ışığında (Bakınız; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 09.03.1990 tarihli E.1989/205 ve K.1990/17, Danıştay 11. Dairesinin 12.03.1997 tarihli E.1996/3856 ve K.1997/902, 9. Daire, 17.10.1999, E:1994/6247, K:1995/2587) yasal defterlerine kaydetmiş olsa dahi beyannamelerinde gösterdiği sahte faturalara ait KDV'nin indiriminin iptali gerekmektedir. Ancak tevkifata tabi mal veya hizmet alımlarında söz konusu KDV reddiyatının; KDV'nin tamamı için mi yoksa tevkifattan arta kalan kısım için mi yapılması gerektiği konusunda anlaşmazlık oluşmaktadır.

Çalışmamızın devam eden bölümlerinde; KDV iade uygulamasında, tevkifata tabi mal veya hizmet alımlarının sahte fatura ile belgelendirilmesine yapılması gereken KDV reddiyatı ve iade tutarına olan etkisine ve düzenleyenler açısından komisyon gelirine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

¹ 02.11.1984 Tarih ve 18653 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 2018-2022 Maliye Bakanlığı Stratejik Planı, <http://www.maliye.gov.tr/Documents/2018-2022%20Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Stratejik%20Plan.pdf>, Erişim Tarihi: 16 Şubat 2018

2- YASAL MEVZUAT

2.1- Vergi Sorumlusu ve KDV Tevkifat Uygulaması

3065 sayılı KDV Kanununun 9. maddesinde vergi sorumluluğu düzenlenmiştir. Tevkifat müessesesi esasında vergi güvenlik mekanizmalarından biridir.³ Mal veya hizmet alımında bulunan mükelleflerin satıcılara yapmış oldukları ödemeler üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamın Hazine'ye aktarılması tam tevkifat olarak adlandırılmakta; belli bir kısmın Hazine'ye aktarılması ve kalanın satıcıya ödenmesi ise kısmi tevkifat olarak adlandırılmaktadır. 01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 1 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği' nin 2. Bölümünde vergi sorumluluğuna, vergi tevkifatına ve tevkifatlı işlemlerde KDV iadesine ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un⁴ (9/1)'inci maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

"Tam tevkifat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkifat" ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.⁵

2.2- İndirim Mekanizması ve Sahte Belge Kavramı

Katma değer vergisinde indirim sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için mükelleflerin ticari faaliyetlerinde belge düzenlemeleri (VUK ve ilgili kanunlarda belirlenen şekil ve şartlara uygun olmak koşuluyla) ve belgelerin gerçek mal ve hizmet alım-satımını içermesi yani kanunen muteber bir vesika olması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde ifade edildiği üzere, "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."

³ Nevzat Şenses, "Tevkifata Tabi Mal veya Hizmet Alımlarının Sahte Fatura ile Belgelendirilmesinde İndirimi Reddedilen KDV'nin Hesabı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 428, 2017, s. 139.

⁴ 02.11.1984 Tarih ve 18653 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 26 Nisan 2014 Tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu kuralın gereği ve neticesi olarak mükelleflerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. madde hükmünden yararlanarak indirim yapabilmelerinin ilk şart, indirim konusu yapılacak KDV yer aldığı fatura ve benzeri vesikaların gerçek bir emtia veya hizmet alımına dayanması, diğer bir ifade ile kullanılan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge olmaması gerekmektedir. Buna göre bir mal teslimi veya hizmet ifasını içermeyen vesikalarda yer alan KDV'nin indirim ve yüklenim konusu yapılabilmesine imkân yoktur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları düzenlenmiştir. Mezkûr maddenin b fıkrasında, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Sahte belge ise aynı fıkrada Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bir belgenin sahte olduğunu iddia edebilmek için VUK'un 229. maddesinde fatura tanımına uygun şartlarda düzenlenmesi gerekir. Ticari ilişki içerisinde bulunmayan üçüncü kişi tarafından düzenlenen faturaların mezkûr maddede yer alan şartları taşımadığından sahte olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Sahte faturada gösterilen KDV gerçekte yüklenilen bir vergi olmayıp tamamen fiiktiftir. Dolayısıyla usulüne uygun olarak kanuni defterlere kaydedilse dahi sahte faturalar indirim konusu yapılamayacaktır. Zira bu durumda düzenlenmiş görünen faturada yer alan KDV tutarının Hazineye borçlanılmadığı açıktır, ayrıca faturayı kullanan tarafından da ödenmiş hangi bir vergi bulunmamaktadır. Bu nedenle, KDV indirim sistemi gereği bir tarafça Hazineye ödenmeyen (veya borçlanılmayan) bir verginin diğer tarafça indirilmesi söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla gerçekten ödenmeyen KDV'nin indirim konusu yapılmasına imkân yoktur.⁶

Danıştay 7. Dairesi'nin 1989/325 sayılı Kararında özetle; "Satıcı firmalar nezdinde yapılan inceleme ve tespitler karşısında (...) fatura ve benzeri belgelerin gerçeği yansıtmadığı, (...) katma değer vergisi ödemesinin olmadığı sonucuna varılması durumunda iade edilen KDV'nin cezalı olarak geri alınması yoluna gidilmesi gerektiği," belirtilmektedir. Ayrıca aynı Dairenin 1989/2559 sayılı bir başka Kararı da; " (...) katma değer vergisi iadesine hak kazanmak için malın (...) temini sırasında katma değer vergisinin ödenmiş olması gerektiği," yönündedir. Katma Değer Vergisinin ödenmiş olmasından kasıt ise sadece satıcıya ödenmiş olması değil, Hazineye intikal ettirilmiş olmasını da kapsamaktadır.

Çalışmamızın esasını oluşturan KDV iade uygulamasında tevkifata tabi mal veya hizmet alımlarında sahte faturanın değerlendirilmesi hususu örnek olay üzerinden; KDV'nin reddiyatına ilişkin görüşlere yer verilerek açıklanmaya çalışılacaktır.

3- ÖRNEK OLAY

(X) Limited Şirketi 01.12.2017 tarihinde (Z) Vergi Dairesi Müdürlüğünün 000 111 2223 sayılı vergi kimlik numaralı mükellefi olarak İstanbul ilinde giyim eşyası imalatı faaliyetinde bulunmak üzere kurulmuştur. (X) Limited Şirketi'nin 2017/Aralık KDV beyannamesinin tetkikinde 2017/Aralık döneminde gerçekleşen 10.000.000,00-TL ihracat nedeniyle iade edilmesi gereken KDV tutarının 1.500.000,00-TL olarak hesaplandığı görülmektedir. (X) Limited Şirketi'nin ilgili dönemde yurt içi satış bulunmamaktadır. Bu dönem indirilecek KDV tutarı 2.000.000,00.-TL'dir.

⁶ Serdar Taşdöken, "Sahte Fatura ile Belgelendirilen Tevkifata Tabi mal Yahut Hizmet Alımlarında Reddolanacak KDV'nin Hesabı", Yaklaşım, Sayı 285, 2016 s. 62-63.

(X) Limited Şirketinin ilgili dönemde indirim ve yüklenim listelerinde yer alan (Y) A.Ş. tarafından düzenlenen faturalar yer almaktadır. Vergi İnceleme elamanınca tanzim edilen Vergi Tekniği Raporunun sonuç bölümünde (Y) A.Ş'nin 2017 hesap döneminde komisyon karşılığı fatura düzenlediği ve ilgili hesap dönemi ve daha sonraki dönemlerde düzenlenen faturaların tamamının sahte olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. (X) Ltd. Şti.'nin, Y A.Ş'den 5.000.000,00.-TL (KDV Hariç) fason işçilik faturası aldığı tespit edilmiştir. 1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen "Tebliğ (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğin (I/C-2.1.3.2.7.3) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır." Hükmü gereğince fatura aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

İşlem Bedeli:	5.000.000,00 TL
Hesaplanan KDV:	400.000,00 TL
Tevkifat Oranı:	5/10
Alıcı tarafından Tevkif Edilecek KDV:	200.000,00 TL
Tevkifat Dahil Toplam Tutar:	5.400.000,00 TL
Tevkifat Hariç Toplam Tutar :	5.200.000,00 TL

(X) Ltd. Şti'nin 2017 hesap dönemi yevmiye defteri kaydı aşağıdaki gibidir.

730- Genel Üretim Gideri	5.000.000	
191- İndirilecek KDV	400.000	
320- Satıcılar		5.200.000
360- Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV		200.000

Tevkifata tabi işlemlerde hizmeti alan (X) Ltd. Şti. bu işlemler nedeniyle hesaplanan KDV'nin tamamını indirim konusu yapmış aynı zamanda satın aldığı fason işçilik hizmeti ile mükelleften tevkif ettiği 200.000,00 -TL katma değer vergisini 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan etmiştir. Böylece KDVK' nin 9'uncu maddesinde belirtilen sorumluluğunu yerine getirmiş olacaktır. Dolayısıyla, söz konusu olayda hizmeti satın alan mükellef tarafından hesaplanan KDV' nin tamamını indirim konusu yapmış, tevkif edilen 5/10 KDV'yi ise 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemiştir.

(Y) A.Ş'nin Muhasebe Kaydı

120- Alıcılar	5.200.000	
600- Yurt İçi Satışlar		5.000.000
391- Hesaplanan KDV		200.000

Tevkifata tabi işlemde fason işçilik hizmetini veren (Y) A.Ş için sorumlu sıfatıyla KDV uygulaması nedeniyle eksik KDV tahsilatı söz konusudur. Çünkü alıcı tevkif edilen KDV tutarını düşerek ödemedeki bulunacaktır.

(X) Ltd. Şti.'nin, (Y) A.Ş. tarafından düzenlenen faturayı bilmeden kullandığı varsayımı altında KDV reddiyatı ve yüklenim listesinden tenzil edilmesi gereken KDV tutarının nasıl olması gerektiği çalışmamızın “Değerlendirme” bölümünde etraflıca açıklanacaktır.

4- DEĞERLENDİRME

Sahte fatura ile belgelendirilen tevkifata tabi hizmet alımlarında ret olunacak KDV'nin hesabında iki yöntem karşımıza çıkmaktadır. Bu yöntemler aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

4.1- İndirim Konusu Yapılan KDV'nin Tamamın Reddedilmesi

Kabul edilen yöntemlerden birincisi **“İndirim Konusu Yapılan KDV'nin Tamamı Reddolanmalıdır”** şeklindedir. Mükellef kurumca indirim konusu yapılan KDV'nin ve yüklenilen KDV'nin tamamının reddini öngören bu yöntemde, VUK kapsamında hukuki bir nitelik taşımayan sahte belgeye istinaden yapılan KDV indirimi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesindeki şartları taşımadığından ötürü vergi zıyayı oluşturmuştur. Yapılacak tarhiyatta sahte belgede yer alan KDV tutarının tamamı aranmalı ve bu tutar üzerinden vergi zıyayı cezası kesilmelidir. Sahte belgede yer alan KDV'nin tamamının ret olunması durumunda mükellef kurumun daha önce tevkif etmiş olduğu KDV'ye ilişkin olarak ilgili döneme ait olmak üzere düzeltme beyannamesi vermesi ve bu tutarın bağlı bulunan vergi dairesinde ret ve iadesinin sağlanmasıyla işlemler nihayete erecektir.⁷

Bu görüşe göre (X) Ltd. Şti.'nin düzeltilmiş KDV beyannamesi örnek olayımıza ilişkin tablodaki gibi olmaktadır.

Dönemi (2017)	Bu Dön. İnd. KDV	İndirimlerden Çıkarılması G.KDV	Top. Yük. KDV	Yüklenimden Çıkarılan	İst. Kap. Gir. İşl. Ait Top. Tes. Ve Hiz. Tut.	İade Ed. Ger. KDV	Geri alınması gerekten KDV	Son. Dön. Dev. KDV
Aralık	2.000.000	400.000	1.500.000	400.000	10.000.000	1.100.000	400.000	500.000

(X) Ltd. Şti.'nin kullandığı sahte belgelerde yer alan KDV tutarının indirim ve yüklenim listelerinden tenzil edilmesi neticesinde ilk duruma göre 400.000,00 TL daha az iade almaktadır. Dolayısıyla haksız alınan iade tutarında VUK'un 341. maddesi gereğince bir kat vergi zıyayı hesaplanacaktır.

Bu yöntemin tercih edilmesi durumunda alıcı üzerinde tevkif ederek beyan edip ödediği KDV tutarında üzerinde bir yük kalmaktadır. Mükellefin vergi dairesine başvurarak ödediği verginin ret ve iade edilmesi mükellef ve vergi idaresi açısından zaman ve emek kaybına yol açacaktır.

Mükelleften haksız olarak iade aldığı 400.000,00-TL'nin iadesi sağlanırken, tevkif ettiği ve ödediği 200.000,00.-TL'nin iade edilmesi durumunda en nihayetinde Hazine'ye 200.000,00-TL tutarında kaynak sağlanmış olacaktır. Netice itibarıyla bu da tevkif edilen tutar kadar olacaktır.

4.2- Tevkifattan Arta Kalan Kısımın Reddedilmesi

İkinci yöntem ise **“Tevkifattan Arta Kalan Kısmı İsabet Eden Tutar Reddolanmalıdır”** yöntemidir. Sahte belge kullanımı nedeniyle indirilen KDV'nin reddinin arkasında yatan temel gerekçe

⁷ Serdar Taşdöken, “Sahte Fatura ile Belgelendirilen Tevkifata Tabi mal Yahut Hizmet Alımlarında Reddolanacak KDV'nin Hesabı”, Yaklaşım, Sayı 285, 2016 s. 64.

sahte belgeyi düzenleyen mükellefin ödemekle yükümlü olduğu KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmemesi, dolayısıyla kullanıcı mükellef tarafından gerçekten yüklenilmeyen KDV'nin indirim konusu yapılmasının önüne geçerek Hazine zararına sebebiyet verilmemesi düşüncesidir. Gerçekten de sahte belge düzenleyicilerinin ortak özelliklerinden birisi de vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmemesidir. Bu tür mükellefler ya hiç vergi ödememekte ya da ödedikleri vergiler düzenledikleri faturalara nazaran cüzi miktarlarda olmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatımızın sıkı bir belge düzenine bağlı olmasından dolayı sahte faturada mahiyeti yazılı gider gerçekten yapılmış olsa dahi bu gidere ilişkin yüklenilen KDV muteber bir belgeyle tevsik olunamadığından ötürü mükellef kurumca indirim konusu yapılamayacağı da açıktır.

Netice itibarıyla bu yöntemde (X) Ltd. Şti.'nin indirim hesaplarından ve yüklenim tutarlarından tenzil edilmesi gereken KDV tutarı tevkifattan arta kalan kısma isabet eden tutar olacaktır. Zira bu görüş "**Hazine Zararı**" şartına daha yakın bir görüştür ve sadece tevkifattan arta kalan kısmın ziyaa uğratıldığı kabul edilmektedir. Mükellef kurumun sahte faturayı bilmeden kullandığının kabul edildiği varsayımı altında 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen, hazineye intikal ettirilen ve yüklenilen bu tutar 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmıştır; netice itibarıyla hazine zararına sebebiyet verilmemiştir. Ayrıca mükellef kurumca daha önce usulüne uygun beyan edilen ve ödenen KDV'nin tekrar aranması KDV'nin "**verginin gerçek yüklenicisi nihai tüketicidir**"⁸ kuralına ve VUK'un 3. maddesinde "**vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır**" hükmüne aykırılık teşkil edecektir.

Bu görüşe göre (X) Ltd. Şti.'nin düzeltilmiş KDV beyannamesi örnek olayımıza ilişkin tablodaki gibi olmaktadır.

Dönemi (2017)	Bu Dön. İnd. KDV	İndirimlerden Çıkarılması G.KDV	Top. Yük. KDV	Yüklenimden Çıkarılan	İst. Kap. Gir. İşl. Ait Top. Tes. Ve Hiz. Tut.	İade Ed. Ger. KDV	Gerİ alınması gerekten KDV	Son. Dön. Dev. KDV
Aralık	2.000.000	200.000	1.500.000	200.000	10.000.000	1.300.000	200.000	300.000

İndirilecek KDV hesabından tevkifattan arta kalan kısım çıkarıldığı gibi yüklenim listesinden de tevkifattan arta kalan kısmın tenzil edilmesi kanaatimizce daha doğru bir yol olacaktır. Konu ile ilgili mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özelge talep etmeleri yerinde olacaktır.

4.3. Komisyon Geliri Üzerinden Katma Değer Vergisi Hesabı

Çalışmamızın bu bölümünde sahte belge düzenleyicisi (Y) A.Ş.'nin komisyon gelirinin nasıl hesaplanması gerektiği üzerinde durulacaktır. Sahte fatura ticareti yasa dışı bir faaliyet olmasına rağmen VUK'un 9. maddesi "*vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*" hükmü gereğince sahte fatura ticaretinden sağlanan gelir; Gelir/Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisine tabidir.

Sahte fatura düzenlemek suretiyle elde edilen komisyon geliri üzerinden hesaplanacak KDV'nin tespitinde, tevkif edilen KDV'den arta kalan kısım dikkate alınmalıdır. Zira alıcı tevkif edilen KDV'yi

⁸ Serdar Taşdöken, "Sahte Fatura ile Belgelendirilen Tevkifata Tabi mal Yahut Hizmet Alımlarında Reddolanacak KDV'nin Hesabı", Yaklaşım, Sayı 285, 2016 s. 65.

2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan ederek ödeme yükümlülüğü altına girecektir. Sahte belge düzenleyen mükellefler ödenmesi gereken vergiyi Hazineye intikal ettirmemekte akabinde sahte belge kullanan mükelleflere gerçekten yüklenilmeyen bir verginin indirimi suretiyle vergisel avantaj sağlamaktadırlar. Yahut haksız iade alınmasına ilişkin vergisel zemin oluşturmaktadırlar. Bu minvalde Hazineye ödenmesi gereken KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen kısım olmasına karşın komisyon gelirinin KDV tutarının tamamı üzerinden hesaplanması vergi adaletine ters düşecektir. Ayrıca 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödeme yükümlülüğü alıcıya ait olduğundan bahse konu KDV'yi Hazine'ye ödemiş olmasının hesaplama yönteminde dikkate alınmayacağı tabiidir. Zira borç artık alıcıya ait olmaktadır. Aslında sahte belge kullanıcıları tarafından indirim konusu yapılan KDV bir kısmı örnek olayımızda %50'sinin dayanağı fatura iken kalan kısmı 2 No.lu KDV beyannamesidir. Zira 1 seri No.lu KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirtildiği üzere 2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün değildir.

Netice itibarıyla VUK'un 3. maddesi gereğince komisyon geliri tevkifattan arta kalan kısım üzerinden hesaplanmalıdır. Kaldı ki sahte belge düzenlemesindeki asıl saik mükelleflere haksız yere KDV indirimi, iadesi ve maliyet artışı sağlanmasıdır. Sahte belge kullanıcıları faturada yer alan tutarı indirim konusu yaptıkları da tabiidir. İndirim konusu yapılmayarak haksız bir vergi avantajı sağlanmadan oluşan KDV'nin tamamı üzerinden komisyon geliri hesaplanmasına ilişkin görüş izahından varestedir.

5- SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilmektedir. Bu indirimin yapılması için fatura ve benzeri belgenin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak değerlendirilmemesi ön şarttır.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar ışığında satın alınan mal veya hizmet karşılığı düzenlenen tevkifata tabi sahte faturalarda yer alan KDV tutarının reddiyatında tevkifattan arta kalan kısmın esas alınması ayrıca aynı tutarda yüklenim listesinden tenzil edilmesi kanaatimizce daha doğru bir yol olacaktır. Ancak mükelleflerin konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığından görüş istemesi de yerinde olacaktır. Aksi halde mükellefin vergi idaresine başvurarak tevkif ettikleri vergiyi iade almak istemeleri mükellef ve idare açısından zaman ve emek israfına neden olacağı açıktır.

Ayrıca Tevkifatlı sahte fatura düzenleyenler açısından komisyon gelirinin tevkifattan arta kalan kısım esas alınmak üzere hesaplanması gerektiği kanaati de oluşmuştur.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 seri No.lu KDV Uygulama Genel Tebliği
- 2018-2022 Maliye Bakanlığı Stratejik Planı, <http://www.maliye.gov.tr/Documents/2018-2022%20Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Stratejik%20Plan.pdf>
- ŞENSES, N. "Tevkifata Tabi Mal veya Hizmet Alımlarının Sahte Fatura ile Belgelendirilmesinde İndirimi Reddedilen KDV'nin Hesabı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 428, 2017.
- TAŞDÖKEN, S. "Sahte Fatura ile Belgelendirilen Tevkifata Tabi mal Yahut Hizmet Alımlarında Reddolanacak KDV'nin Hesabı", Yaklaşım, Sayı 285, 2016.