

VUK 353/1 Kapsamında **E-Fatura Yerine E-Arşiv Fatura Düzenleyenlere Kesilen** **Özel Usulsüzlük Cezası Üzerine Değerlendirme**

Giriş: Fatura, satılan bir malın veya hizmetin cinsini, miktarını, fiyatını ve toplam tutarını belirten ve satıcı tarafından düzenlenerek alıcıya verilen belgedir.

213 sayılı VUK'nun 229 maddesinde fatura *"Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır"* şeklinde tanımlanmıştır.

(6102 sayılı TTK'nu Madde 21- (1) Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir)

Ülkemizde e-Fatura (Elektronik Fatura) uygulaması 05.Mart.2010 tarihinde yayınlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 397 Sıra No'lu Genel Tebliği ile başlamış bulunmaktadır. Daha sonra yayınlanan 433 ve 454 ile 509 nolu tebliğler ile e-Fatura ve e-Arşiv fatura kullanım kapsamı genişletilmiştir. Mevcut uygulamada e-Fatura (Temel-Ticari) e-Arşiv Fatura, Kâğıt Fatura olmak üzere 3 farklı fatura kullanılmaktadır.

Bu yazımızın konusu e-Fatura mükellefinin, e-Fatura kullanıcısı bulunan bir başka mükellefe e-Fatura düzenlemesi gerekirken sehven e-Arşiv fatura düzenlemiş olması nedeniyle düzenlenen faturanın, hukuki durumu ve 213 sayılı kanunun 353/1 maddesi kapsamında uygulanan özel usulsüzlük cezasının güncel yargı kararları kapsamında değerlendirmesini oluşturmaktadır.

Konuya İlişkin Yasal Düzenleme

213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 353/1- **Özel Usulsüzlükler ve Cezaları a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması**

"Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun (7338 sayılı kanunun 40 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 26.10.2021) 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (534 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 01.01.2022'dan itibaren 500 TL) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir."

İlgili yasa maddesinde "bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde;" özel usulsüzlük cezası kesilmesini ön görmektedir.

E- Fatura Ve E-Arşiv Fatura

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yapılan açıklamalarda e-Fatura kısaca "Elektronik ortamda hazırlanan faturalara verilen isim" olarak belirtilmiştir. 433 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde e-Fatura *"...faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi"* olarak tanımlanmış olup özetle "faturaların internet ortamında gönderilip- alınması" ya da elektronik ortamda düzenlenmesi şeklinde ifade edilmektedir.

509 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; e-Fatura ve e-Arşiv fatura tanımlamaları aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Elektronik Fatura (e-Fatura) : Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulan faturadır.

Elektronik Arşiv Fatura (e-Arşiv Fatura) : Bu Tebliğde yer alan şartlara uygun şekilde elektronik ortamda oluşturulan ve e-Fatura dışında kalan elektronik faturadır.

Buna göre e- Fatura ve e-Arşiv Fatura elektronik ortamda düzenlenen fatura olarak tanımlanmakta ve kabul edilmektedir.

e-Fatura ile e-Arşiv fatura yeni bir belge türleri olmayıp, kâğıt ortamda düzenlenen “Fatura” ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. e-Fatura ile e-Arşiv fatura içerik olarak bulunması zaruri bilgiler yönüyle de birebir aynıdır. e-Arşiv fatura uygulamasında, e-Fatura uygulamasından farklı olarak elektronik ortamda oluşturulan faturalar, GİB üzerinden alıcısına ulaştırılmamaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılabacağı üzere e-Arşiv faturada elektronik bir belgedir. Elektronik ortamda tanzim edilmiştir. e-Arşiv faturanın e-Fatura olarak düzenlenmediği, VUK’nun 227 ve 231 nci maddeleri kapsamına da değerlendirilmiş olması. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 353/1 nci maddesi kapsamında ceza tatbikinin hukuken kabul edilmesine imkân bulunmadığı gibi kayıtlı e-Fatura mükelleflerin birbirlerine e –Fatura yerine e-Arşiv fatura düzenlendiği gerekçesiyle düzenlenen e-Arşiv faturasının hiç düzenlenmemiş sayılması doğru bir hukuki yaklaşım tarzı değildir.

Çünkü e-Belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi halinde kanunda öngörülen hükümler çerçevesinde ceza uygulanması gerekmektedir. Alım satım konu mal veya hizmet için e-Fatura yerine e-Arşiv fatura düzenlenmesi işleminde 213 sayılı VUK’nun 231/5 maddesine göre süresinde düzenlenmemiş bir fatura söz konusu değildir. Aksine yasanın ön gördüğü mal veya hizmetin nev’i, miktarı, fiyatı, tutarı yer aldığı düzenlenmiş bir e-belge varlığı söz konusudur.

E-Fatura, E-Arşiv Fatura ve Kâğıt Fatura Uygulamasının Bir Bütün Olarak Değerlendirilmesi

Fatura, VUK’nun 227, 229 ilâ 232 nci maddelerinde yer verilen düzenlemeler kapsamında vergiye tabi bir işlemin kayıt altına alınması için düzenlenen belgedir. Faturanın VUK’nun mükerrer 242. maddesindeki düzenlemelere istinaden yayınlanan ikincil düzenlemeler kapsamında elektronik ortamda düzenlenmesi ve iletilmesi hususunda teknik yönden şekli bir düzenlemedir.

Bu nedenle e-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine e-Arşiv faturası kesmesi nedeni bu fatura kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesi vergide kanunilik ilkesi başta olmak üzere anayasamızda belirlenen suç ve cezada kanunilik ve orantısızlık hükümlerine aykırı olduğu düşüncesindeyiz. Kanunda yer almayan bir hükmün yorum, kıyas ve varsayımla yasal dayanaktan yoksun vergi/ceza ihdas eder tarzda getirilerek, kanuni hüküm genişletilerek, vergilendirme ve cezai işlem yapılması hukuki olmadığı gibi “idarenin vergiye gönüllü uyum ilkesine” de ters düşen bir uygulama olmaktadır.

e-Fatura yerine sehven e-Arşiv fatura düzenlenmesi işleminde hem alıcı hem de satıcı nezdinde kayıt dışı bir işlemin olmadığı gibi e-belge şeklinde düzenlenmeyen bir fatura da yoktur. Söz konusu faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması kanun maddesinde aranan tipiklikte uyusmamaktadır. Kanun yapma yetkisi yasama organına ait bir yetki olup, idarenin teknolojik ve teknik detayları kapsayan ikincil düzenlemelerde işlemler için suç ve ceza içeren kurallar koyma yetkisi bulunmamaktadır.

Hiç Düzenlenmemiş Sayılan Bir Belgenin Vergi Kanunlarına Göre Geçerliliği Yönünden Değerlendirilmesi

Yazımızın konusu işlemlerle ilgili vergi idaresinin verdiği özlgelelerinde; e-Fatura düzenlemesi gerekirken e-Arşiv fatura düzenlenmesi Vergi Usul Kanunu’nun 3 üncü maddesi kapsamında değerlendirerek “ *...Bu nedenle; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan; gerçek bir işleme (mal teslimi veya hizmet ifası) dayanan harcamaların e-Fatura yerine e-Arşiv Fatura / matbu kâğıt fatura ile tevsik edilmesinin, Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümlerin uygulanması haricinde safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasına ve faturada gösterilen ve KDV Kanununun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıyan KDV nin indirimine engel olmadığı tabiidir.*” Şeklinde görüş bildirmektedir.

Buna göre hiç düzenlenmemiş sayılan belgelerde yer alan KDV'nin indirimine konu edilmesi ve yüklenilen KDV'nin iade edilmesi ve tutarının maliyet/gider unsuru olarak kabul edilebilirliği ve tevsik edilebilirliği düzenlenen belgelerin yasal olarak kabul edildiğini ortaya da koymaktadır.

Olaya ilişkin muamelelerin fiili durumu gerçek mahiyeti dikkate alındığında KDV'sinin indirim konusu, bedelinin gider ve maliyet unsuru olarak kabul edilen bir belgenin yok sayılarak ceza kesilmesi birbiri ile çelişmektedir. Bu durumun fiili gerçeklik kabul edilip, özel usulsüzlüğün tatbik edilebilmesinin hukukiliği sorgulanır bir durumdur. Bu nedenle esas itibarı ile geçerli olan bir belgenin yok sayılarak ceza uygulanması ne kadar adil ve yasalıdır.

Uygulanan Cezanın Yargı Kararları Kapsamında Yasallık Yönünün Değerlendirilmesi

Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti Yönünden; 213 sayılı VUK'nun 364 maddesinde yer aldığı şekliyle *"Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir."* Şeklinde açık hüküm bulunmasına rağmen özellikle KDV iadesi kontrol raporuna göre e-Fatura uygulaması kapsamında bulunduğu halde düzenlenen faturaların e-Arşiv fatura ortamında düzenlendiğinin tespit edilmesi dışında, yasa da öngörülen tutanağın düzenlenmemesi ve konuya taraf olan kişiler nezdinde imza altına alınmaması nedeniyle kesilen cezanın geçersiz sayılması ve kaldırılması gerekir.

Hesap Döneminin Kapanmasından Sonra Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmesi

Yasal süresi içinde fiili bir tespit bulunmadığı hallerinde genellikle e-Fatura uygulaması kapsamında bulunduğu halde e-Arşiv fatura düzenlendiği mükelleflerin KDV iadesi talepleri kapsamında oluşturulan KDV iadesi kontrol raporunda çıkmaktadır. KDV iadesine ilişkin süreler dikkate alındığında KDV iadesi talep işlemleri genelde (özellikle indirimli oran) izleyen yıl içinde talep edilmektedir. Bu nedenle takvim yılının kapanmasından sonra yılı içinde belge düzenine aykırı davranıldığı yaklaşımla ceza kesileceği hukuka uygun değildir. Bu konudaki yargı kararlarında yasa koyucunun ceza uygulamasındaki amacı *"... Fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır."* Şeklinde açıklamıştır. Bu kapsamda vergilendirme dönemi kapanmasından sonra vergilendirme döneminde yasanın şekle ve usule ilişkin kurallarına aykırı davranılmış olduğu çıkarımıyla özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunup bulunmadığının, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (A) bendindeki düzenleme gereğince özel usulsüzlükler ve cezalarının öngörülmüş amacı ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözetilerek belirlenmesi gerekir. 353'üncü madde de takvim yılı kapanmasından sonra yılı içinde belge düzenine aykırı davranıldığı yaklaşımla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir. Bu konuda **DANIŞTAY Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23.10.2009 tarih ve 2009/212 E. 2009/456 K sayılı kararı çok açıktır.**

Yasaların Geriye Yürümezlik İlkesi

"Anayasa'nın 2.maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında hukuki güvenlik ilkesi bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyulabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur. **"Kanunların geriye yürümezliği ilkesi"** uyarınca kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır. Yürürlüğe giren kanunların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması, hukukun genel ilkelerindendir. Bu neden 213 sayılı VUK 353/1 maddesinde 7338 sayılı kanunun 40 inci maddesiyle değişen ibarenin yürürlük tarihi 26.10.2021 tarihidir Bu nedenle bu tarihten önce düzenlenen e-Arşiv fatura için özel usulsüzlük cezası kesilmesi yasal değildir.

Güncel Yargı Kararları

Benzer bir olayda İstanbul 10. Vergi Mahkemesi Esas No: 2021/949 Karar No: 2021/2546 kararında *"...yalnızca belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi fiilinin madde kapsamında yaptırıma bağlandığı,213 sayılı Kanunun, e-Fatura kullanılma zorunluluğuna ilişkin olarak uygulamaya yön veren genel tebliğlerin yasal dayanağını teşkil eden yasal düzenlemelerinde, Maliye Bakanlığının söz konusu zorunluluğa ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmasına karşılık, zorunluluğa aykırı davranılması halinde, elektronik ortamda düzenlenmeyen faturanın hiç düzenlenmemiş varsayılması yönünde düzenleyici işlem tesisine cevaz veren bir*

hüküm bulunmadığı, dolayısıyla, 397 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-Fatura Uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belgenin, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmadığı yönündeki hükmünün, hükme aykırı davranan mükellefler adına 213 sayılı Kanunun 353/1 maddesi uyarınca ceza kesilmesine dayanak teşkil edemeyeceği sonucuna varılmaktadır." yönünde karar vermiştir.

Kararda yer verilen, “213 sayılı Kanun hükümleri uyarınca, yükümlüler adına özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için cezayı gerektiren eylemin ve eylemle fail arasındaki bağlantının açıklıkla saptanması, eylemin, Kanun'da öngörülen tipiklikte ve bütün unsurlarıyla gerçekleştiğinin ortaya konulması gerekmekte, idari para cezaları bakımından da geçerli olan, suç ve cezaların kanuniliği ilkesi uyarınca, yorum ve kıyas yoluyla, ya da, düzenleyici işlemlerle suç tipi genişletilerek, Kanun'da cezayı gerektiren fiiller arasında sayılmayan bir eylem nedeniyle, ya da, bir fiilin işlendiği varsayımından hareketle faile ceza verilmesine imkân bulunmamaktadır”

Açıklaması yasa koyucunun suç ve cezaya ilişkin yetkisini 3. Kişilere devir etmediğinin en belirgin örneğidir.

Bir başka uyuşmazlıkta da İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 27.04.2021 tarih ve E: 2021/1037, K: 2021/1227 sayılı kararı da kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldırılması yönündedir.

Fatura düzenlemede kusur sorumluluğu

Vergi kimlik numarasının hatalı yazılması nedeniyle e-Fatura yerine e-Arşiv fatura kesilmesi, kabahatlerde ihmal cezayı kaldırmadığından özel usulsüzlük cezasını gerektirse de, elektronik belge tanımı her ikisini de kapsadığından yasal değil ve kesilemez. (Danıştay 3. D. 2021/4154K)

Geçmişe dönük (7 günden fazla süre öncesine) fatura düzenlenmesi halinde, kusur sorumluluğu düzenleyiciye ait olduğundan, alıcı adına özel usulsüzlük cezası kesilemez. (Danıştay VDDK, E. 2018/ 50, K.2018 / 199, 11.04.2018)

Yukarıda yer alan yargı kararlarında da görüleceği üzere e-Fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin, birbirlerine e-Arşiv fatura düzenlemelerinden bahisle uygulanan özel usulsüzlük cezalarının, Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 1.2. paragraflarında belirtilmeyen. Kanun hükmüne uygun ve maddeye aykırı da olmayan, suç ve cezai hükmün oluşmadığı davranıştan, özellikle alıcı mükelleflerin cezalandırılmasının hukuki ve adil olmadığını düşünmekteyiz.

SONUÇ; e-Fatura mükelleflerine e-Arşiv fatura düzenlemesi yasal bir zorunluluk değil tebliğ ile düzenlenmiştir. Yasal zorunluluk olan uygulama e-Fatura ve e-Arşiv mükelleflerine e-Fatura ve e-Arşiv mükellefi olan birinin Kâğıt fatura düzenlemesidir. Kanunda e Arşiv fatura veya e-Fatura tanımı yerine açıkça elektronik ortamda düzenlenen belgeler kavramına yer verildiğinden, fatura tanımının kanundan bir tane olduğundan özel usulsüzlük cezasının uygulanmasını yasal olarak doğru bulmamaktayız.

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Kanunun mükerrer 242. maddesiyle, e-Fatura kullanımına ilişkin zorunluluk belirleme konusunda bakanlığa usul ve esasları belirlemeye yetkili verilmiştir. Zorunluluğa aykırı davranılması halinde, (elektronik ortamda düzenlenmeyen faturanın hiç düzenlenmemiş varsayılması yönünde) düzenleyici ve ceza öngören işlem tesisine imkân veren bir yetki hususunda hüküm bulunmamaktadır.

e-Fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin; birbirlerine e-Arşiv fatura düzenlemelerinden bahisle uygulanan Özel Usulsüzlük Cezalarının; Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 1.2. paragraflarında belirtilmeyen, kanun hükmüne uygun olmayan, suç ve cezai hükmün oluşmadığı davranıştan, mükelleflerin cezalandırılmasının hukuki ve adil olmadığını düşünmekteyiz. Önceki bölümlerde yapmış olduğumuz açıklamalar ile vergi ve cezanın yasallık ve adil olması ilkeleri çerçevesinde güncel yargı kararlarını da dikkate alarak mali idarenin de görüşünü gözden geçirerek mükelleflerinin bu konudaki mağduriyetlerinin giderilmesi Türkiye Cumhuriyeti Devleti anayasasının vergi ve cezaların yasallığı ilkesi adına önemli bir kazanım olacaktır.

Şekli uygunluğun sağlanması amacıyla bir ceza uygulanacaksa alıcının bilgisi (iradesi) dışında e-Fatura düzenlenmesi gerekirken alıcı adına e-Arşiv fatura düzenleyen satıcı adına bu işlem için bu belgede yazılan meblağ %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası yerine sadece maktu tutar üzerinden ceza kesilmesi daha doğru olacaktır.