

**ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**  
**Mevzuat İzleme ve değerlendirme Komisyonu Kararı**

**Karar Tarihi: 27.03.2017**

**Karar Sayısı: 2017/199-05**

**Anahtar Kelimeler:** Fatura, Elektronik Fatura, Özel Usulsüzlük Cezası, İkinci Derece Usulsüzlük Cezası.

**İlgili Kanun Maddeleri:** 1-VUK Md. 229, 231, Mükerrer 242, Mükerrer 257, 352, 353.

2-Anayasa Md.38.

3-5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Md.2.

4-5326 sayılı Kabahatler Kanunu Md.4.

**Özeti:** E- fatura yerine sehven kağıt fatura düzenlenerek alıcıya gönderilmesi ve alıcının da bu faturayı defterlerine kayıt etmesi halinde, düzenleyene ve alıcıya VUK 353/1 uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanmasının mümkün olmadığı hakkında.

**I-İNCELEMENİN KONUSU:**

Bir komisyon üyesi tarafından E-fatura mükellefi olduğu halde kendisine, e-fatura mükellefi tarafından gönderilen kağıt faturaları kabul eden ve kayıtlarına geçiren mükelleflere özel usulsüzlük cezası uygulanıp uygulanamayacağı hususunun incelenerek değerlendirilmesi istenilmiştir.

Komisyonumuzca yapılan çalışma ve incelemeler ile konunun tartışılması ve değerlendirmesi sonucunda oluşturulan görüş ve önerilere aşağıda ilgili Bölümlerde yer verilmiştir.

**II-YAPILAN ÇALIŞMA VE İNCELEMELER**

**A.İLGİLİ KANUN HÜKÜMLERİ:**

**1-Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun İlgili Hükümleri:**

VUK'nun incelenen konu ile ilgili hükümlerine aşağıda yer verilmiştir.

**a)VUK'nun "Faturanın Tarifi" ile İlgili 229. Maddesi Hükümü:**

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.

**b)VUK'nun "Fatura nizamı" ile İlgili 231. Maddesi Hükümü:**

VUK'nun çeşitli Kanunlarla değişik 231.maddesi hükmü şu şekildedir.

*"(Değişik: 30/12/1980 - 2365/35 md.) Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur:*

*1. Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.*

*2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.*

*3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.*

*4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.*

*5. (Değişik: 4/12/1985 - 3239/20 md.) Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami (5035 Sayılı Kanunun 48/1-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*

*6. (Ek: 4/12/1985 - 3239/20 md.) Bu Kanunun 232.ci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2 nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır."*

**c)VUK'nun "Elektronik Ortamdaki Kayıtlar Ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme" ile İlgili Mükerrer 242. Maddesi Hükümü:**

VUK'nun Mükerrer 242. Maddesinin konu ile ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir.

“ .....

2. (Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

(Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

(Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

(Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

(Ek: 28/12/2001-4731/4 md.; Değişik: 4/6/2008-5766/17 md.) Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanununun vergi mahremiyetine ilişkin

*hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.”*

**d)VUK'nun Maliye Bakanlığı'na Verilen “Yetki” ile İlgili Mükerrer 257.**

**Maddesi Hükümü:**

VUK'nun konuya ilişkin mükerrer 257.maddesinin ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir.

*“(Ek: 30/12/1980 - 2365/45 md.) (Değişik birinci fıkra: 22/7/1998 - 4369/5 md.) Maliye Bakanlığı;*

*1. Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,*

*3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya Muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,*

*Yetkilidir”.*

**e)VUK'nun “Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları” ile İlgili 352. Maddesi**

**Hükümü:**

VUK'nun 352. Maddesinde II. Derece usulsüzlüklere ilişkin düzenleme şu şekildedir.

“7. (3239 sayılı Kanununun 25 inci maddesiyle değişen bent) Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;”

**f)VUK’nun “Özel Usulsüzlükler ve Cezaları” ile İlgili 353.Maddesi Hükümü:**

Özel usulsüzlükler ve cezalarının belirlendiği VUK’nun 352. maddesindeki konuya ilişkin düzenleme şu şekildedir.

*“a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması*

*4008 sayılı Kanununun 17 nci maddesiyle değişen madde)*

*1. (4108 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle değişen bent) Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için (4369 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle belirlenen miktar) 10.000.000 liradan (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017'dan itibaren 210 -TL) aşığı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.*

*Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı (4369 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle belirlenen miktar) 5.000.000.000 lirayı (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017'dan itibaren 110.000 -TL) geçemez.”*

**2-Anayasa’nın Ceza Düzenlemelerine İlişkin Hükümü.**

Anayasa’nın “Suç ve cezalara ilişkin esaslar” ile ilgili 38. Maddesinin üçüncü fıkrası, “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” hükmüne amirdir.

**3-5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun “Suçta ve cezada kanunilik ilkesi”ne İlişkin Hükümü:**

Türk Ceza Kanununun 2. maddesi aynen aşığıdaki gibidir.

*“(1)Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.*

*(2)İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.*

*(3)Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”*

#### **4-5326 Sayılı Kabahatler Kanunu’nun “Kanunilik ilkesi” ile İlgili Hükümü:**

Kabahatler Kanunu’nun 4. maddesinde “kanunilik ilkesi” konusunda aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

*“(1)Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşullar bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.*

*(2)Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.”*

#### **B-İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER**

Konu ile ilgili olarak, 447 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:397)’nde değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

“.....  
.....

*Elektronik fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaların elektronik fatura olması zorunludur. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanacaktır.*

*Elektronik fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin, elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükellefler tarafından gönderilen elektronik faturaları almaları zorunludur. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinde belirtilen fatura almayan mükelleflere tatbik olunan cezai hükümlerin uygulanacağı tabiidir.”*

*Tebliğ olunur.”*

## C-İLGİLİ ÖZELGELER

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.11. 2015 tarih ve 41931384-105[Mük.257-2014 -11]-73 sayılı özelgesinin sonuç bölümlerinde aşağıdaki açıklama ve görüşe yer verilmiştir.

*"213 sayılı VUK Kanununun mükerrer 242' nci maddesi uyarınca elektronik bir belge niteliğinde olan elektronik faturanın taraflarca düzenlenmesi ve alınması mecburiyeti bulunmakta olup, Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında faturaya ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik fatura için de geçerlidir.*

*Anılan Kanunun, 231'inci maddesinde, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 353 üncü maddesinin birinci bendinde ise fatura düzenlememe ve almama fiillerine kesilecek özel usulsüzlük cezası hükme bağlanmıştır.*

*Buna göre; elektronik fatura düzenlenmesi gerektiği halde kağıt ortamında fatura düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanununda öngörülen ceza hükümlerinin uygulanmasını gerektirmekle birlikte, fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamına gelmeyeceğinden mal teslimi veya hizmetin ifa edilmiş olması ile Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ayrıca fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik bulunan ve karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş ve maliyete dahil edilecek mahiyette olmaması durumunda da faturaya konu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve faturada gösterilen KDV'nin 3065 sayılı KDV Kanununun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıması şartıyla söz konusu KDV'nin indirim olarak dikkate alınması 213 sayılı VUK'un 3. maddesi gereğidir.*

*Bu nedenle; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan; gerçek bir işleme (mal teslimi veya hizmet ifası) dayanan harcamaların elektronik ortamda düzenlenen fatura yerine kağıt ortamında düzenlenen 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.*

*Diğer taraftan, kağıt ortamında bir fatura düzenlense bile, zorunluluk kapsamındaki mükelleflerin düzenlemesi gereken ASIL BELGE olan e-faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş olması durumunda, düzenlenmeyen e-fatura için bu belgeyi düzenlemek ve almak zorunda olanlara Kanunun 353'üncü maddesinin birinci bendine göre özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir."*

### **III-KONUNUN TARTIŞILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ:**

Yapılan incelemelerde, vergi idaresinin, mükelleflerin e-fatura yerine sehven dahi olsa kâğıt fatura düzenlemesi halinde, bu kağıt faturayı yok sayarak, fatura hiç düzenlenmemiş yaklaşımıyla taraflara VUK Madde 353/1 kapsamında faturadaki bedelin %10'u tutarında (alıcıya ve satıcıya) özel usulsüzlük cezası kestiği tespit edilmiştir. Vergi idaresinin uygulaması kanuni dayanaktan yoksun olup değiştirilmesi gereken yanlış bir uygulamadır. Şöyle ki;

#### **A-Vergi Usul Kanununda, Elektronik Fatura Yerine Kağıt Fatura Düzenlenmesi Halinde Uygulanacak Herhangi Özel Bir Ceza Düzenlenmemiştir**

E Faturaya ilişkin olarak vergi kanunlarında özel bir ceza düzenlenmemiştir. Sadece, Vergi Usul Kanununda defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu belirtilmiştir.

E-fatura uygulaması, temel olarak Vergi Usul Kanunundaki yetkiye dayanılarak Genel Tebliğlerle düzenlenmiştir.

421 Sıra No.lu VUK Tebliğinin "*Sorumluluk ve Cezai Yaptırımlar*" başlıklı 5. bölümünün 5.4 no.lu bendinde "*Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*" hükümleri yer almaktayken, uygulamadaki itirazlar sonucunda, bu bölüm, 4.4.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 448 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 4/4/2015 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.



Diğer taraftan yine, 4.4.2015 tarihli 447 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 4/4/2015 tarihinden geçerli olmak üzere 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "9. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler" başlıklı bölümü yeniden düzenlenmiş ve *"Elektronik fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaların elektronik fatura olması zorunludur. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanacaktır."* hükmüne yer verilmiştir.

E-fatura düzenlenmesi gerekirken, kağıt fatura düzenlenmesi halinde uygulanacak ceza hakkında ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de Elektronik Defter ve Belgeye ilişkin olarak çıkartılan VUK Genel Tebliğlerinde somut, açık, net bir şekilde düzenleme yapılmamıştır. Kaldı ki Anayasa hükmü olarak vergi cezası ancak kanunla düzenlenir. İdari düzenlemelerle yani tebliğle ceza hükmü getirilemez .

Nitekim Kanunda yer alması gerekirken Tebliğe konulan "Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır hükmü daha sonra 04.04.2015 tarihinde kaldırılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere, Vergi idaresi Tebliğe koyduğu ancak kanunla düzenlenmesi gereken bir hususu tebliğden çıkararak yanlışını düzeltmiştir. Bu düzenlemeyle, e-fatura yerine kağıt fatura düzenlenmesini hiç düzenlenmemiş olarak görmemiş ve bu faturanın gider yazılması gerektiğini ve bu faturada yer alan Katma Değer Vergisi (KDV)' nin indirim konusu yapılacağını kabul etmiştir. Ancak, ceza uygulaması aşamasında ise kağıt ortamında düzenlenen faturayı hiç düzenlenmemiş sayarak, verdiği bir özelgeyle, hem düzenleyene hem de alıcıya VUK 353/1.maddesi uyarınca özel usulsüzlük ceza kesileceğini belirtmiş ve uygulamayı bu şekilde yönlendirmiştir

Vergi idaresinin bu uygulaması kanuni dayanaktan yoksundur. Mevzuata e-fatura yerine hukuki niteliği aynı olan, kağıt fatura düzenlenmesi halinde ceza uygulanacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır, Kanunda yer almayan bir cezanın özelge ile uygulanması mümkün değildir,

Yukarıda da yer verildiği üzere, 448 No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenleme sonrasında, e-fatura yerine kağıt fatura düzenlenmesi halinde, artık kağıt faturalar yok sayılmamaktadır. Bu kağıt faturaya istinaden mükelleflerin kayıt yapma ve faturadaki KDV'yi indirme hakları kabul edilmiştir. Buna rağmen ceza uygulaması

aşamasında faturanın hiç düzenlenmediği varsayılmıştır. Hukuki açıdan e-fatura ile kağıt fatura birbirinin aynı olduğu idare tarafından da kabul edildiği halde sehven e-fatura yerine kağıt faturanın düzenlenmesini halinde, faturanın hiç düzenlenmemiş olduğunu kabul etmek, düzenleyene ve alana özel usulsüzlük cezası uygulamak VUK'na aykırıdır.

Bu, kanunda öngörülmemiş bir cezanın idari düzenlemeyle uygulanması demektir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesinin amacı, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmemesi ve vergi ziyana sebebiyet verilmesi mantığına dayanır. Oysa idare e-fatura yerine kağıt fatura düzenlenmesini vergiyi doğuran olay açısından ve fatura nizamı açısından kanuna uygun olarak kabul etmekte, vergi ziyayı olmadığı için de herhangi bir vergi ziyayı cezası kesmemektedir. Dolayısıyla, vergi doğuran olaya, faturanın tarifine ve fatura nizamına uygun bir faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir.

### **B-Elektronik Fatura İle Kağıt Fatura Aynı Hukuki Niteliklere Sahiptir Dolayısıyla Birinin Yerine Diğersinin Düzenlenmesi Sadece İdare Tarafından Konulan Şekil Şartının İhlali Niteliğindedir.**

Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulmuş olan e-faturayla ilgili Genel Tebliğler incelendiğinde; Elektronik faturanın kağıt ortamında düzenlenen faturadan hukuki olarak bir farkının bulunmadığı prensibinin esas alındığını, özellikle hem elektronik ortamda hem de kağıt ortamında birlikte fatura düzenlenemeyeceğini kabul ettiği görülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının İnternet sitesinde yer alan e- faturayla ilgili açıklama aynen şöyledir.

*"Türkiye de 397 sıra nolu VUK tebliği ile hayata geçirilen ve beş mart 2010 tarihinden itibaren uygulamada olan e-fatura, veri format ve standardı GİB tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletişimin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir. E-Fatura yeni bir belge türü olmayıp, kağıt faturayla aynı hukuki niteliklere sahiptir. Gelir idaresi Başkanlığı tarafından yönetilen e-fatura uygulamasında amaç, tek format ve standartlara göre satıcı ve alıcı arasında, güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturmaktır."*

Gelir idaresinin açıklamalarından da anlaşıldığı üzere, e- fatura ile kağıt fatura hukuki yönden aynıdır. E-fatura düzenletmenin amacı gelişen teknolojiye faydalanarak,

alıcı ile satıcı arasında güveni, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktır. Gelir idaresi bu amacı gerçekleştirmek üzere, faturanın düzenlenmesinde Kanunun verdiği yetki çerçevesinde şekli düzenlemeler yapmıştır.

Mükellefin Gelir İdaresinin ortaya koyduğu şekil şartını ihlal ederek hukuki niteliği aynı olan e- fatura yerine kağıt fatura düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olaya ve VUK hükümlerine uygun bir fatura ortadayken ve idarecede böyle kabul edilmişken, sadece ceza açısından bu faturanın hiç düzenlenmemiş sayılarak düzenleyene ve alana özel usulsüzlük cezası kesilmesi kanuni dayanaktan yoksun bir uygulamadır.

İdare tarafından yapılan bir düzenlemeye mükellef uyumunun sağlanabilmesi için bir müeyyidenin, bir cezanın, olması gereklidir. Aksi takdirde sadece gönüllü uyum sözkonusu olacaktır. Ancak, mükelleflerin konulan kurala uyumlarını sağlamak için uygulanacak cezanın mutlaka kanunla belirlenmesi gerekir. Kanunda açık bir düzenleme yoksa idari düzenlemelerle ceza ihdas edilemez. Nitekim, bu hususlara II. Bölümde belirtildiği üzere Türk Ceza Kanunu'nun 2. ve Kabahatler Kanunu'nun 4. Maddesinde de yer verilmiştir.

Bu olayda hukuken geçerli bir fatura düzenlendiği halde düzenlenmemiş kabul edilerek özel usulsüzlük cezası kesilmesi kanunlara aykırıdır. Vergi Usul Kanununda bu olaya uygulanacak özel usulsüzlük cezası düzenlenmemiştir. Bu olayda işlenen suç, Fatura düzenlenmesi sırasında, İdarece Tebliğle belirlenmiş şekil şartının yerine getirilmemesidir. Bu fiilin cezası ise mevcut mevzuata göre ikinci derece usulsüzlük cezasıdır. İdare daha ağır bir ceza kesmeyi düşünüyorsa mutlaka yeni kanuni düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamaları topluca özetleyecek olursak, asıl olan işlemin VUK'nun 229 ilâ 232. maddelerinde yer verilen düzenlemeler kapsamında fatura ile belgelendirilmesi ve kayıt altına alınması olup, faturanın VUK' nun mükerrer 242. maddesindeki düzenlemelere istinaden yayımlanan ikincil düzenlemeler kapsamında elektronik ortamda düzenlenmesi ve iletilmesi hususu teknik yönde şekli bir düzenlemedir. Mevcut mevzuata göre ise, bu şekil şartına uyulmamanın cezası ikinci derece usulsüzlük cezasıdır.

### **C) E-Fatura Yerine Kağıt Ortamında Fatura Düzenlenerek Alıcıya Gönderilmesi Halinde Alıcıya Ceza Uygulamasının Durumu**

Mevcut kanuni ve idari düzenlemede, e- fatura yerine kendisine kağıt fatura gönderilen alıcının bu faturayı aldığı zaman nasıl düzeltireceği ne gibi davranışlarda

bulunarak kağıt faturayı elektronik faturaya dönüştürebileceği, Kanunda ve idari düzenlemelerde yer almamaktadır. Alıcının cezaya muhatap tutulabilmesi için Kanunda veya idari düzenlemelerde, alıcının yapması gerekenler ayrıntılı olarak belirtildikten sonra, şayet alıcı kendisinden beklenenleri yerine getirmemişse cezaya muhatap tutulabilir. Alıcının, vergiyi doğuran olaya ve fatura nizamına uygun hukuken geçerli bir belgeyi kendi iradesi dışında “aldı ve kayıtlarına geçirdi” diye ceza kesilmesi mevcut Kanunlara ve düzenlemelere uygun değildir. Alıcıya ceza kesilebilmesi için mutlaka yeni kanuni düzenleme yapılması gereklidir.

#### **IV- SONUÇ VE ÖNERİLER**

E- fatura yerine sehven kağıt fatura düzenlenerek alıcıya gönderilmesi ve alıcının da bu faturayı defterlerine kayıt etmesi halinde; sözkonusu faturanın içeriğinin doğru olduğu, gider yazılmasında bir sakınca bulunmadığı ve faturada yer alan KDV'nin indirim konusu yapılabileceği İdare tarafından da kabul edilmekte, uygulama bu şekilde sürdürülmektedir.

Ancak, Vergi İdaresi, ceza aşamasında, bu olayda vergi ziyayı cezası uygulamadığı halde, bu faturanın hiç düzenlenmediğini varsayarak düzenleyene ve alıcıya VUK 353/1 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesmektedir.

Vergi İdaresinin özelve dayanarak yaptığı bu uygulama kanunlara uygun değildir. Şöyle ki;

1- E-fatura ile Kağıt fatura hukuki açıdan birbirinin aynıdır. E-fatura yerine kağıt fatura düzenlenmesi halinde faturanın hiç düzenlenmemiş sayılarak, düzenleyene ve alıcıya özel usulsüzlük cezasının kesilmesi mevcut mevzuat çerçevesinde, mümkün değildir. İdarece uygulanan özel usulsüzlük cezası kanuni dayanaktan yoksundur. Çünkü bu olaya ilişkin olarak VUK da bir ceza düzenlemesi bulunmamaktadır. Ceza konusunun ilgili kanunda açıkça düzenlenmiş olması Anayasa gereği bir zorunluluktur.

2-E-Fatura yerine kağıt fatura düzenlenmesi, idarece fatura düzenlenmesi bakımından getirilmiş şekil şartının ihlali dışında bir fiil değildir. Bu nedenle de bu fiile, özel usulsüzlük cezası değil, VUK 352/7. Maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanabilir. Bu fiilin daha ağır bir cezayla cezalandırılması istemiyorsa, VUK'na özel bir hüküm konulmalıdır.

3- E- fatura mükellefi olduğu halde, kendisine yanlışlıkla gönderilen kağıt faturayı kabul eden ve kayıtlarına geçiren alıcıya; fatura düzenleme ve gönderme yükümlülüğü satıcıya

ait olduğundan, yanlış gelen faturaların düzeltilmesi için alıcının yapması gerekenler de mevzuatta yer almadığından, alıcıya herhangi bir ceza uygulanamaz. Alıcıya ceza kesilebilmesi için yükümlülük ve sorumluluk getiren özel bir düzenlemenin yapılması gerekir.

Anakara, 27.03.2017