

E-FATURA YERİNE KAĞIT FATURA DÜZENLENMESİNİN CEZASI OLABİLİR Mİ? OLURSA ÖZEL USULSÜZLÜK MÜ YOKSA USULSÜZLÜK CEZASI MI OLMALIDIR?

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2016 sayısında yayınlanmıştır

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Direktör

ÖZET

E-fatura yerine sehven kağıt fatura düzenlenmesi uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir hatadır. Maliye Bakanlığı tarafından Kasım 2015’de verilmiş bir özeldede, e-fatura yerine kağıt fatura düzenlenmiş olması halinde VUK’nun 353. Maddesinin birinci fıkrası gereği (2016 yılı için 210 TL’den az olmamak üzere) belgedeki meblağın %10’u kadar özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yönünde görüş açıklanmıştır. Bize göre ise böyle bir durumda uygulanabilecek ceza VUK Madde 353/II-7 bendi gereği ikinci derece usulsüzlük cezasıdır. Kaldı ki, böyle bir hataya ceza uygulanıp uygulanamayacağının da hukuken tartışmalı bir konu olduğunu düşünüyoruz.

ANAHTAR KELİMELELER

E-fatura, elektronik fatura, e-dönüşüm, ceza, özel usulsüzlük cezası, usulsüzlük cezası,

1. GİRİŞ

E-fatura uygulaması çeşitli süre uzatımları sonucunda 421 No.lu VUK Genel Tebliği ile bazı mükellefler için 2014 yılı içinde zorunlu hale getirilmiştir. Son olarak ise 20.06.2015 tarihinde yayınlanan 454 No.lu VUK Genel Tebliği ile e-fatura kapsamına girecek mükelleflerin tespiti hakkında geçerli olacak hadler açısından süreklilik arz edecek bir düzenleme yapılmış ve 1.1.2016 tarihi itibarıyla kapsama giren mükelleflerin sayısı artmıştır.

Aradan geçen süre zarfında e-fatura uygulaması tabiri caiz ise hatasıyla sevabıyla, iyi kötü uygulamada yerleşmeye devam etmektedir diyebiliriz. Elbette mükellefler teknik yönden çeşitli sorunlar ve aksaklıklar ile halen karşılaşmaktadırlar ve bu doğal bir süreçtir. İşin Maliye Bakanlığı tarafında uygulama sahasında olanlar açısından da halen çeşitli sıkıntılar görülmekte, gözlemlenmektedir. Bunların hepsi bir süre sonra elbette aşılmış olacaktır. Sonuçta e-defter, e-fatura, e-beyanname gibi uygulamaları topluca değerlendirecek olursak gerek mükellefler ve muhasebe meslek mensupları gerekse Maliye İdaresi önemli bir e-dönüşüm yaşamaktadırlar. Yılların getirmiş olduğu alışkanlıkların bir anda akşamdan sabaha değişmesini ve hatasız bir şekilde yeniliklere adapte olunmasını beklemek ilgili taraflara haksızlık olacaktır.

Vergi uygulamaları açısından getirilen düzenlemelerin sağlıklı ve arzu edilen düzeyde hayata geçirilebilmesi için elbette asıl olan mükelleflerin ve muhasebe meslek mensuplarının gönüllü uyumu olmalıdır. Diğer taraftan, vergi alanındaki düzenlemelere, Kanun ve Tebliğlerde belirlenen usul ve esaslara uyulmaması halinde uygulanacak cezaların doğru şekilde tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir. Burada kantarın topuzu kaçırılmamalıdır

düşüncesindeyiz. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi yaşanan e-dönüşüm süreci ilgili tüm taraflar için (Maliye tarafı için de) önemli yenilikler ve bazı teknik zorluklar getirmiştir ve doğaldır ki bir anda mükemmel bir uyum sağlanması imkânsızdır. Diğer taraftan, uygulamanın yerleşmesi çok da keyfe keder bırakılmamalı ve bunun için tabii ki (ölçüsünde) bazı cezalar uygulanmalıdır.

2. KONU HAKKINDA YAYINLANMIŞ BİR ÖZELGE

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 hükmüne 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 Kanununu 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.**”*

Uygulamada da vergi daireleri tarafından (bilhassa KDV iadesi kontrolleri sırasında) yapılan tespitlerde mükelleflere, gerçekleşmiş mal teslimi ya da hizmet ifası sonrasında **sanki hiç**

fatura düzenlenmemiş ve alınmamış gibi kabul edilerek, VUK'nun 353. Maddesinin birinci fıkrası kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

3. İLGİLİ MEVZUAT VE ÖZELGENİN İNCELENMESİ

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası 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 yetkili kılınmıştır. Ayrıca söz konusu fıkra, Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu; Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

E-fatura uygulamasını temel olarak 397, 421 ve 454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği düzenlemektedir.

421 Sıra No.lu Tebliğin "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, bu kısım 4.4.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 448 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 4/4/2015 tarihinden itibaren kaldırılmış ve 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 gerektiği halde kâğıt fatura düzenlenmesi halinde uygulanacak ceza hakkında ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de 397, 421 ve 454 no.lu VUK Genel Tebliğlerinde somut, açık, net bir şekilde düzenleme yapılmamıştır. Konuya özelge ile yön verilmiştir diyebiliriz.

Yukarıda da yer verildiği üzere, 448 No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenleme sonrasında artık kâğıt faturalar yok sayılmamaktadır. Bu kâğıt faturaya istinaden mükelleflerin kayıt yapma ve faturadaki KDV'yi indirme hakları bulunmaktadır. Diğer

taftan yukarıda yer verdiğimiz özalgede de atıf yapıldığı üzere, VUK'nun 3. Maddesine göre 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 Kanunu'nun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıyan KDV'nin indirimine engel olmadığı tabiidir.

Tüm bu düzenlemeler mevcutken ve fiili gerçekliğin kabulü yapılmışken, e-fatura yerine kağıt fatura düzenlenmiş olması durumunda, nasıl olur da VUK'nun 353/1. maddesi gereği işleme dair **faturanın yasal süresi içinde hiç düzenlenmemiş olduğu kabul edilerek** özel usulsüzlük cezası uygulanabilir, bizce anlayabilmek mümkün değildir.

Anladığımız kadarıyla özalgedeki yaklaşım, VUK'nun mükerrer 242. maddesinde yer verilen "*Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir.*" hükmünden hareketle, yine aynı kanunun 231/5. Maddesindeki "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*" hükmünün uygulanması ve her ne kadar KDV indirimi, muhasebe kaydı ve işlemin gerçekliği yönünden kağıt fatura kabul ediliyor olsa bile e-fatura açısından faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması gerektiği yönündedir. Bu yaklaşımın temel mantığı ise **ASIL BELGE** olarak e-faturanın görülmesidir.

4. CEZANIN HUKUKİ DAYANAĞI VE OLMASI GEREKEN HAKKINDA DEĞERLENDİRME VE GÖRÜŞLERİMİZ

E-fatura düzenlemeleri ile VUK'nun 229 ilâ 232. maddelerinde düzenlenmiş olan faturaya alternatif yeni bir belge yaratılmamıştır.

Aksine, e-faturanın kağıt fatura ile aynı hukuki sonuçları doğuracağı ve gerek Vergi Usul Kanunu'nda ve gerekse diğer vergi kanunlarında kağıt fatura için yer alan hükümlerin e-fatura için de geçerli olacağı düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığı'na verilen yetki, VUK'nda tanımlanmış olan faturanın, elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, muhafazası, ibrazı üzerine teknik düzenlemeler yapması hususundadır. Bir anlamda teknik düzenlemeler açısından yetki verilmiştir diyebiliriz. Keza Maliye Bakanlığı'da bu yönde gerekli düzenlemeleri yapmış ve yapmaktadır.

421 No.lu Tebliğ ile 4.4.2015 tarihine kadar uygulanan "***e-fatura düzenlenmesi gerektiği halde kağıt fatura düzenlenmesi halinde bu kağıt faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı***" hükmü, uygulamada karşılaşılan ciddi sorunlar neticesinde ve ayrıca VUK'nun 3. Maddesinde yer verilen **vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu** ilkesinden hareketle 4.4.2015'de yürürlükten kaldırılmıştır.

Keza yine yukarıda yer verdiğimiz özalgede de açıklandığı üzere, e-fatura yerine sehven kağıt fatura düzenlenmesi halinde bu kağıt fatura yok sayılmamakta, bu kağıt faturaya istinaden yapılan kayıtlar ve KDV indirimi kabul edilmektedir.

Hal böyle iken, özalgde düzeyinde **ASIL BELGE (?)** adı altında farklı bir yaklaşım getirilmesi, tüm hukuki ve vergisel sonuçlar açısından kağıt fatura yeterli görülüyorken

sadece ceza uygulaması söz konusu olunca e-faturanın ASIL BELGE olarak adlandırılması ve buradan yola çıkarak ASIL BELGE olarak adlandırılan e-fatura hiç düzenlenmemiştir yorumu ile VUK Madde 353/1 kapsamında ceza uygulanmasını hatalı buluyoruz.

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 yayınlanan ikincil düzenlemeler kapsamında elektronik ortamda düzenlenmesi ve iletilmesi hususu teknik yönde şekli bir düzenlemedir.

Dolayısıyla, ceza uygulaması açısından da e-fatura yerine sehven düzenlenen kağıt faturanın VUK Madde 353/1. kapsamında hiç düzenlenmemiş sayılması bizce mümkün değildir. VUK gereği düzenlenmesi gereken belge (fatura) düzenlenmiştir. Sadece elektronik ortamda iletilmemiş ve alınmamıştır. Kaldı ki **VUK Madde 353/1'de kağıt ya da elektronik fatura ayrımı bulunmamaktadır. Bu maddede faturanın hiç düzenlenmemesi halinde uygulanacak cezaya yer verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, vergi doğurucu ekonomik bir olay –kasıtlı şekilde- fatura ile hiç kayıt altına alınmamış ise bu ceza uygulanabilir. Diğer bir ifadeyle, bu cezanın uygulanabilmesi için hem satıcının hem alıcının kayıt dışı ekonomi içinde tutmak gayesiyle gerçekleştirdikleri vergi doğurucu işlem için faturayı bilinçli bir şekilde düzenlenmemiş ve almamış; diğer bir ifadeyle “suç” olarak tanımlanabilecek ve Kanunda açıkça düzenlenmiş ceza gerektiren bir fiili yerine getirmiş olmaları gerekir.**

Bizce, şekli bir zorunluluğa uyulmadığı için bizce taraflara kesilebilecek ceza, VUK'nun 352/II-7. bendi kapsamında ikinci derece usulsüzlük cezasıdır. (2016 yılı için 69 TL).¹

Diğer taraftan, e-fatura yerine kağıt fatura düzenlenmesi halinde ceza uygulanabileceğine dair VUK'nda somut bir düzenleme olmaması nedeniyle, sadece 397 ve 421 No.lu VUK Genel Tebliğlerinde “tebliğ düzenlemelerine uyulmaması halinde VUK kapsamında ceza uygulanacaktır” şeklindeki düzenlemelerin hukuki bir zemini de bulunmamaktadır diyebiliriz.²

397 ve 421 no.lu Tebliğlerde yer ve cezai müeyyide maddelerinin Vergi Usul Kanunu ve Anayasa'ya aykırı olduğu hakkında bizim de desteklediğimiz düşüncelyi çok güzel kaleme almış olan YMM Nesimi Yaşar'ın ilgili yazısının bir kısmına aşağıda yer veriyoruz.³

*“Bilindiği üzere "hüküm" ancak kanun ile konulur, Tebliğ ile de ancak ve ancak "açıklama, bilgilendirme veya duyuru" yapılabilir. Hele ki; bir "vergi" konulması veya "ceza" kesilmesi sadece **kanuni** bir düzenleme ile mümkündür. Bu söylemimiz Anayasamız tarafından da güvence altına alınmıştır. Anayasamızın "Vergi ödevi" başlıklı 73'ncü maddesi aşağıdaki gibidir:*

¹ <http://www.gureli.com.tr/tr-tr/vergi-sirkuleri-201524-e-fatura-yerine-kagit-fatura-duzenlenmesi/2289/Page.aspx> (Erişim: 28.3.2016)

² Nesimi YAŞAR, “Elektronik Fatura (E-Fatura) Düzenlememe Cezası – II” 15.4.2015, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/nesimiyasar/013/> (Erişim: 28.3.2016)

Özkan BAŞAT, “E-Fatura Verilmediği ve Alınmadığı Gereğesiyle Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmesi ve Kdv İndirimlerinin Reddi Suretiyle Cezalı Tarhiyat Yapılması Mümkün Mü?”, 20.9.2013, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozkanbasat/002/> (Erişim: 28.3.2016)

³ Nesimi YAŞAR, “Elektronik Fatura (E-Fatura) Düzenlememe Cezası”, 20.10.2014, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/nesimiyasar/008/> (Erişim: 28.3.2016)

“VI. Vergi ödevi

MADDE 73. Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasamızın 73'ncü maddesinde geçen "Vergi" ve "ve benzeri yükümlülükler" tabirlerinin içine, "vergi"nin bir fer'i unsuru olan "vergi cezası"nın da girdiğini kabul edebiliriz.

Bu Yazımızın konusunu teşkil eden eylem dolayısı ile Özel Usulsüzlük Cezası kesilmesi söz konusu olduğuna göre, Anayasamızın "Suç ve cezalara" ilişkin düzenlemesini de burada belirtmemiz yerinde olacaktır.

Anayasamızın "Suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38'nci maddesi de aşağıdaki gibidir:

“C. Suç ve cezalara ilişkin esaslar

MADDE 38. Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.

Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.

Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.

Ceza sorumluluğu şahsîdir.

Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.

Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez.

İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir.

Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez.”

*Görüldüğü üzere en başta Anayasamız tarafından güvence altına alınan; gerek vergi konulması ve gerekse de **ceza kesilmesine ilişkin düzenlemelerin mutlaka kanun düzeyinde yapılması zorunludur.***

Kanun hükmü olmaksızın, sadece Tebliğ gibi idari düzenlemelerle "vergi" veya "ceza" ihdas edilmesi mümkün değildir.

Öte taraftan şunu da belirtmemiz gerekir ki; VUK'nun 3'ncü maddesinde hükme bağlanan; "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." ilkesi yönünden de bakıldığında, açıklanan durumda, hiç fatura düzenlenmemenin söz konusu olmadığı, kağıt ortamında bir faturanın bulunduğu, Ba ve Bs formlarının, muhasebe fişlerinin ve ilgili beyannamelerin de düzenlenen kağıt faturaları teyit ettiği durumda dahi "Ceza" kesmenin maddi koşullarının bulunmadığı ileri sürülebilir.

Çünkü "Vergi cezası" kesilmesinin esas amacının vergi ziyanın önüne geçmek olduğu düşünüldüğünde, "elektronik fatura" yerine "kağıt fatura" düzenlenmiş olmasının özünde bir vergi ziyayı yaratmadığı, şekli unsurları eksiksiz kağıt faturanın da vergiyi doğuran olayı tam bir şekilde açıkladığı dikkate alındığında, "ceza" kesmede ısrar etmeninde amacı aşığı düşünülebilir.”

5. SONUÇ

E-fatura uygulamasının yaygınlaşması, kapsam içindeki mükelleflerin e-fatura düzenlemesini ve istemesini sağlamak için bazı cezai müeyyideler uygulanmak istenmesi bizce mantıklıdır. Ancak bunun için Vergi Usul Kanunu'nda özel bir düzenleme yapılarak bu cezanın hukuki alt yapısı sağlam bir şekilde oluşturulmalı; mevcut düzenlemelerde olduğu gibi muğlak bırakılmamalıdır.

Ceza konusunun ilgili Kanunda açıkça düzenlenmesi Anayasa gereği zorunluluktur. Nasıl ki e-beyannamelerin, Ba-Bs formlarının süresinde gönderilmemesi, belirli bir süreç geçtikten sonra düzeltme yapılması..v.b. hususlarda dahi VUK'nda açıkça düzenlemeler yer alıyor ise, e-fatura yerine sehven dahi olsa kağıt fatura düzenlenmesi halinde uygulanacak cezanın da ayrıca düzenlenmesi zorunluluktur.

VUK Madde 353/1'de “*Verilmesi ve alınması icabeden **faturanın verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (2016 yılı için) 210 TL'den az olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.***” hükmü mevcuttur. Öncelikle VUK Madde 353/1'de fatura ile e-fatura ayrımı bulunmamaktadır. Yasa metni dikkatlice okunacak olursa burada kayıt dışı gerçekleştirildiği tespit edilen bir fiil olması halinde uygulanacak cezadan bahsedildiği kolaylıkla anlaşılacaktır düşüncesindeyiz. Buna bağlı olarak, **fiili durumda kâğıt olsa dahi fatura düzenlenmiş ve işlem kayıt altına alınmış ise** (üstüne üstlük Mali İdare 421 No.lu Tebliğ ile getirilen kağıt fatura hiç düzenlenmemiş sayılır ifadesini yine tebliğ ile yürürlükten kaldırmışken ve özelge ile de kağıt fatura ilgili işlemi

tevsik eden bir belge olarak kabul edilerek KDV indirimi dahi kabul ediliyorken), **ilgili taraflara nasıl olur da “fatura düzenlenmediniz ve almadınız” suçu atfedilebilir?**

Vergi idaresinin özelge düzeyinde açıkladığı ve uyguladığı, e-fatura yerine sehven dahi olsa kâğıt fatura düzenlenmesi halinde taraflara VUK Madde 353/1 kapsamında, bu kâğıt faturayı yok sayarak, fatura hiç düzenlenmemiş yaklaşımıyla faturadaki bedelin %10’u tutarında özel usulsüzlük cezası uygulamasını yazımızın ilgili bölümlerinde açıkladığımız gerekçelerimiz kapsamında hem yanlış hem kanuni dayanaktan yoksun hem de yapılan hata ile karşılaştırıldığında çok ölçüsüz, ağır bir ceza olarak görmekteyiz. Diğer taraftan, e-faturaya dair çeşitli mevzuatta yer verilen “e-fatura kâğıt fatura ile aynı hukuki sonuçları doğurur, kâğıt fatura için öngörülen düzenlemeler e-fatura için de geçerlidir” şeklindeki düzenlemeler mevcutken, yazımızda yer verdiğimiz özelgede e-fatura için “**asıl belge**” ifadesinin kullanılmasını doğru bulmadığımızı ifade etmek isteriz. Hukuki ve vergisel sonuçları açısından e-faturayı ve kâğıt faturayı eşdeğer gören tüm düzenlemeler bir yana bırakılıp, sadece ceza uygulaması söz konusu olunca zoraki bir şekilde hukuki zemin yaratma çabası ile e-faturaya “asıl belge” kâğıt faturaya ise sanki hiçbir hukuki sonuç doğurmeyen bir kâğıt, hiç düzenlenmemiş bir belge olarak yorum yapılması bizce fevkalade hatalı bir yaklaşımdır.

İki mükellef arasında bir ay içinde dahi zaman zaman yüzbinlerce Türk Lirası düzeyinde işlemler olabilmektedir. Düşünebiliyor musunuz, 100.000 TL’lik bir satış işlemi için sehven kâğıt fatura düzenlenmesi halinde VUK 353/1 kapsamında hesaplanacak ceza 10.000 TL olmakta ve bu ceza her iki taraftan da ayrı ayrı alınmaktadır. Maliye İdaresi’nin uygulamada yaşanan sıkıntıları, konu hakkında çeşitli ortamlarda yazıya ve dile getirilen görüşleri ve iletilen şikâyetleri dikkate alarak en kısa sürede yazımıza konu ettiğimiz hatalı işlemler için uygulanacak ceza için gerekli hukuki alt yapıyı daha sağlam şekilde oluşturacağına ve yapılan şekli hata ile orantılı düzeyde bir usulsüzlük cezası öngöreceğine inanıyoruz.

Yazımıza konu ettiğimiz hatalı işlemler için fiili durumda VUK Madde 353/1 kapsamında uygulanan özel usulsüzlük cezasının Kanuni dayanağı bizce tartışmaya açık durumdadır. Bununla birlikte bu cezaya karşı dava açan bir mükellef olmuş mudur bilemiyoruz? Olası bir dava sürecinde (geçmişte buna benzer uyuşmazlıklar karşısında vergi yargısının verdiği kararlar dikkate alındığında) mükelleflerin haklı çıkacağını düşünüyoruz. Bununla birlikte, mutlaka bir ceza uygulanacaksa da bu cezanın mevcut VUK hükümleri kapsamında VUK Madde 353/II-7 kapsamında ikinci derece usulsüzlük cezası (2016 yıl için 69 TL) olabileceği kanaatindeyiz.