

SİRKÜLER



Sirküler No : 2020-53

Sirküler Tarihi : 15.05.2020

Konu : e-Fatura yerine Kağıt Fatura Düzenlenmesi Halinde Özel Usulsüzlük Cezası Uygulanmamasına İlişkin Danıştay Kararı

421 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 5.4 başlığında yer alan “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” düzenlemesi, 04.04.2015 tarih ve 29316 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 448 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştı.

Ayrıca; 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.

Ancak, 448 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenleme sonrasında Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı 24.11.2015 tarih ve 41931384-105[Mük.257-2014-11]-73 sayılı özelgede

“... elektronik fatura düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt 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 kâğıt 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 asıl 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...”

denilmektedir.

Özelge ile KDV'nin indirim konusu yapılabileceği, Kurumlar/Gelir Vergisi boyutuyla maliyet/giderin kabul edileceği, diğer yandan da özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir.

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.

İlgili özelgede, “VUK’un 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 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 asıl 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” denilmektedir.

Konuyla ilgili 13.05.2020 tarih ve 31126 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Danıştay Dokuzuncu Dairesinin Esas No : 2017/3885, Karar No: 2019/7414 kararında,

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinin 1. fıkrasında; faturanın verilmemesi, alınmaması veya gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanlara uygulanacak ceza belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın kayıt dışı bırakıldığının tespiti halinde bu ceza söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla, hem satıcının, hem alıcının kanunda açıkça düzenlenmiş cezayı gerektiren bir fiili gerçekleştirmesi halinde, bu madde kapsamında ceza kesilebilecektir.

Olayda ise, Vergi Usul Kanunu gereği düzenlenmesi gereken belgenin (fatura) fiziki ortamda düzenlendiğine yönelik bir ihtilaf bulunmamaktadır. Kâğıt olsa dahi düzenlenmiş bir fatura mevcut olup işlem kayıt altına alındığından, cezaya dayanak alınan fiilin, Kanunda düzenlenen tipiklikte gerçekleşmediği açıktır. Vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilkeler bazında kıyas veya varsayıma dayalı olarak ceza kesilmesi mümkün olmadığından fiilen mevcut olan faturaların, hiç düzenlenmediği varsayılarak, Kanun'un 353/1. maddesi uyarınca kesilen dava konusu özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle;

1. Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulüne,
2. Denizli Vergi Mahkemesinin 31/01/2017 tarih ve E;2016/629, K:2017/81 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca, hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere KANUN YARARINA BOZULMASINA,
3. Kararın birer örneğinin taraflara ve Danıştay Başsavcılığına gönderilmesi ile kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasına, 24/12/2019 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."

Danıştay Dokuzuncu Dairesi bu kararında e-fatura olarak düzenlenmesi gerekirken kağıt olarak düzenlenen faturanın yok sayılamayacağı ve özel usulsüzlük cezası kesilmemesi gerektiğine hükmetmiştir.

Bu çerçevede 27 mart 2018 tarihinden önce elektronik ortamda düzenlenmesi gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının kağıt fatura olarak düzenlenmesi halinde %10 özel usulsüzlük cezası uygulanamayacaktır.

Söz konusu Danıştay kararı ekte sunulmuştur.

Danıştay'a intikal eden olay 2016 tarihlidir. Danıştay kararını 2019 tarihinde vermiştir.

Ancak 27 mart 2018 tarih ve 30373 sayılı resmi gazetede yayımlanan 7103 sayılı kanunun 12. Maddesi ile Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarında değişiklik yapılarak, elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgelerin (fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının) kağıt ortamında düzenlenmesi durumunda, bu belgeler için uygulanacak cezalar, her bir belge için 240,00 TL'den (2020 yılı için 340,00TL) az olmamak üzere belgede yer alan tutarın %10'u ve yıllık maksimum uygulanacak ceza 120.000,00 TL (2020 yılı için 180.000,00 TL) olarak tespit edilmiştir.

Danıştay'ın gerekçesi karşısında, kanunda yapılan değişiklik tartışılabilir bir değişiklik olup, ileride yargı aşamasında durum netleşecektir.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,

KAPSAM YMM LTD. ŞTİ.