

# Hangi yıl için e-fatura yok diye kâğıt faturaya ceza olmaz?

**Abdulkadir Kahraman**

## Dijitalleşen vergi idareleri

Vergi idarelerinin dijitalleşmesi, birçok ülkede 2000'li yıllarda başladı. Fakat son yıllarda ivmelendi. Vergi idarelerinin dijital uygulamalardan biri de “e-fatura”dır.

Türkiye’de 2010 yılında başlayan uygulama kapsamında 2014 sonu itibarıyla “19.375”, 2018 sonu itibarıyla “88.837” mükellef bulunmaktaydı. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Temmuz 2019 tarihli “2019 Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu” verisine göre e-fatura uygulamasında “105.482” mükellef bulunmaktadır. Kamu e-fatura uygulamasıyla yaklaşık 1.500 kamu kurumu da kapsama dahil edilerek e-fatura alabilmeleri sağlanmıştır.

Diğer taraftan, Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre “faal mükellef” sayısı (gayrimenkul sermaye iradı, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi faal mükellef sayısı hariç) aşağıdaki gibidir:

|                            | <b>Nisan 2020 Faal Mükellef</b> |
|----------------------------|---------------------------------|
| Gelir Vergisi Mükellefi    | 1.989.363                       |
| Kurumlar Vergisi Mükellefi | 867.626                         |
| <b>Toplam</b>              | <b>2.856.989</b>                |

Yukarıdaki tablo verilerine göre e-fatura kullanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerin toplam mükellef sayısına oranı %3,69'dur. Bu nedenle, e-uygulamaların kapsamı 1.1.2020 itibarıyla genişletilerek kapsama yeni mükellef grupları dahil edilmiştir.

## **Danıştay: Kâğıt fatura varsa özel usulsüzlük kesilmez!**

Dava konusu olay 2014 yılında e-fatura olarak düzenlenmesi gereken bir faturanın basılı kâğıt olarak düzenlenmesi nedeniyle, mükellef şirkete Vergi Usul Kanunu'nun 353/1'inci madde hükmüne göre kesilen özel usulsüzlük cezasının terkinin için Denizli Vergi Mahkemesi'nde açılan davada tek hâkim tarafından verilen 31.1.2017 tarih ve E:2016/629, K:2017/81 sayılı karar ile ilgilidir.

Denizli Vergi Mahkemesi'nin ret kararının hukuka aykırı olduğu iddiası ile Danıştay Başsavcılığı'nın kanun yararına temyiz talebi üzerine; Danıştay 9'uncu Dairesi temyiz talebini E:2017/3886, K: 2019/7414 sayılı Kararı ile sonuçlandırmış ve bozma kararı, 13.5.2020 tarihli Resmî Gazete ile yayımlanmıştır. Kararda, ticari faaliyetin gerekleri içerisinde satıcı ve alıcı arasındaki alım satım ilişkisinin ispat aracı olan fatura, işleme taraf olan alıcı ve satıcı açısından gider ve gelirin kayda geçirilmesinin asli unsuru olduğu kabul edilmiş; fatura ile ilgili

düzenlemelerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun 229 ila 232'inci maddelerinde kâğıt fatura ve e-fatura ayrımı olmadığını, 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde e-faturanın kâğıt fatura ile aynı hukuki sonuçları doğuracağı ifadelerine yer verilmiştir.

Danıştay bu kararı ile daha önce kesinleşen Mahkeme kararını, "niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi nedeniyle" kanun yararına bozmuştur. Çünkü Danıştay, VUK 353/1'inci maddesindeki cezanın vergiyi doğuran olayın, kayıt dışı bırakıldığının tespiti halinde uygulanmasının söz konusu olabileceğini hem alıcı hem de satıcının kanunda açıkça düzenlenmiş ceza uygulamasını gerektiren bir fiili gerçekleştirmemesi durumunda, VUK 353/1'inci maddesindeki cezanın kesilmemesi gerektiği düşüncesindedir. Kanun yararına bozulan dava konusu olayda, kâğıt da olsa düzenlenen bir fatura ile işlem kayıt altına alındığından, kanunda tanımlanan şekilde ceza uygulanmasını gerektiren bir işlem söz konusu olmamıştır.

Bu nedenle, vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilkeler esasında kıyas ve varsayım dayalı olarak ceza kesilmesi mümkün olmadığından fiili olarak var olan faturalar için VUK'un 353/1'inci maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmesi hukuka aykırı olup; Denizli Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına oybirliğiyle karar vermiştir.

### **Kanun yararına bozmanın etkileri nedir?**

Kanun yararına bozma hem Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (427/6'ncı madde) hem de İdari Yargılama Usulü Kanunu (51'inci madde) ile düzenlenmiş bir temyiz kurumudur. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'daki "kanun yararına bozma müessesesi", 20.1.1982 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak idari yargılama usul hukukunda yerini almıştır. Söz konusu düzenleme kapsamında, "bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay tarafından ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan" niteliği bakımından "yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler" yer almaktadır.

Bu temyiz amacı; yürürlükteki hukuk kurallarının yanlış uygulanması karşısında, hukukun yanlış uygulandığını tespit ederek, kanunun kesinleşen kararda belirtildiği şekilde uygulanamayacağını açıkça duyurulması suretiyle daha sonraki uygulamalarda benzer şekilde tekrar yanlış düşme ihtimalinin önlenip mahkemelerin uyarılması ve uygulamada birliğin sağlanmasıdır. Bu nedenle, kanun yararına bozma olağanüstü hukuk yollarından biridir.

Kanun yararına temyiz öncesi kesinleşen kararlar, Cumhuriyet Başsavcılığının kanun yararına temyizi üzerine Yargıtay veya Danıştay tarafından incelenir. Yargıtay veya Danıştay yürürlükteki hukukun yanlış uygulanmış olduğu kanaatine ulaşırsa, kesinleşen karar hükmünü kanun yararına bozar. Kanun yararına bozma kararı, Resmî Gazete'de yayımlanarak, kanunların Türkiye'nin her yerinde aynı şekilde uygulanması sağlanır. Ancak kanun yararına bozma kararı daha önce kesinleşmiş uyuşmazlıklar ile ilgili olarak verilen kararın hukuki sonuçlarını etkilemez.

Dolayısıyla, kanun yararına bozma kararı sonrasında, yargılamanın yenilenmesi ve yeni bir hüküm verilemeyeceği gibi kanun yararına bozma kararına karşı direnme kararı da verilemez. Yargıtay veya Danıştay tarafından, kanun yararına temyiz talebi reddedilirse Yargıtay veya Danıştay Cumhuriyet Başsavcılığı bu ret kararına karşı karar düzeltme yoluna başvuramaz. Kanun yararına bozma kararına ilişkin olarak taraflar, karar düzeltme yoluna başvuramazlar.

## **E-fatura hakkındaki bozma karar gerekçesi**

Elektronik fatura uygulamasına ilişkin temel düzenleme 5.3.2010 tarihli Resmî Gazete ile yayımlanan 397 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır. Tebliğ düzenlemesi Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242'nci maddesinin 2'nci fıkrası ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye dayamaktadır. Tebliğ yayınlandığında Vergi Usul Kanunu'nun 353/1'inci maddesi "elektronik belge" ile ilgili bir ibare yer almıyordu.

Bu durumun yarattığı sorunlar nedeniyle VUK'un 353'üncü maddesi 7103 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle değiştirilerek 27.03.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 7103 sayılı Kanun değişiklikleriyle elektronik ortamda düzenlenmesi gereken belgelerin kâğıt ortamında düzenlenmesi ile e-tebligatla ilgili yükümlülükler uylmaması durumunda uygulanacak cezalar açıklığa kavuşturulmuştur. Ayrıca Vergi Usul Kanunu kapsamına giren belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması durumunda, özel usulsüzlük cezası kesilmesi konusu netleştirilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtildiği gibi vergilemede "verginin kanuniliği ilkesi" esastır. Dolayısıyla Danıştay'ın bozma kararı temel olarak "verginin kanuniliği ilkesi" çerçevesinde alınmıştır. Mahkeme "kanun metninde elektronik belge" ile ilgili bir ibare yer almamasını kanunilik ilkesine aykırı bulmuş, e-fatura düzenlenmeyerek yerine basılı kâğıt fatura düzenleyen mükellefe uygulanan cezanın "vergi ve cezaların kanuniliği ilkelerine" aykırı şekilde kesilen cezayı kıyas ve varsayım dayalı olması nedeniyle hukuka aykırı bulmuştur. Böylece, Danıştay söz konusu karar ile "vergilemede kanunilik" ilkesine vurgu yaparak, kamu gücüne karşısında mükellef hakkını ve adaleti tesis etmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu bozma kararı VUK'un 353'üncü maddesinde 7103 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle yapılan değişiklik öncesindeki madde metni ile ilgili olup; mevcut madde kapsamında kesilen özel usulsüzlük cezalarının "vergi ve cezaların kanuniliğine ilişkin anayasal ilkelere aykırılığı" olduğu iddiası bu kapsamda değerlendirilmemelidir.

## **Vergide lafza bakılır, kıyas yapılmaz.**

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*