



SON DÜZENLEMELER IŞIĞINDA ELEKTRONİK FATURA UYGULAMASI

Burak DEMİRKAN^(*)

1 - GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 229'uncu maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. 397 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre e-Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kağıt fatura ile hukuki açıdan aynı niteliklere sahiptir. E-Fatura uygulaması, elektronik belge olarak düzenlenen faturaların tarafları arasında dolaşımı ile ilgili oluşturma, gönderme ve alma zamanı gibi önemli kayıtların tarafsız bir biçimde tutulmasını sağlamak ve elektronik belge olarak oluşturulmuş herhangi bir belgenin sıhhatinden (format ve standartlara uygunluk, göndericinin kimliği ve doğruluğu, elektronik belgenin geçerliliği ve içeriğinin bütünlüğü) emin olmak amacı ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan uygulamanın genel adıdır. E-fatura, güvenilir olma, maliyet etkinliği sağlama ve ödeme süreci ile ilgili avantajlarından dolayı gelişmekte olan ekonomilerde giderek yaygınlaşan bir düzenlemedir. Geçiş sürecinin zorluğundan dolayı, uygulamanın kademeli bir şekilde yaygınlaştırılması planlanmaktadır.

14.12.2012 tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne ilişkin açıklamaların yer aldığı 08.02.2013 tarih ve VUK.58/2013.03 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ve 21.02.2013 tarih ve 28566 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 424 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile elektronik fatura uygulamasından yararlanma usul ve esaslarında değişikliğe gidilmiş olup, yazımızda yapılan son değişikliklere ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

^(*) Vergi Müfettişi

2- YASAL MEVZUAT

E-fatura ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında; "Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder. 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. 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 belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere 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." hükmü yer almaktadır.

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 242'nci maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmünde yer alan yetki çerçevesinde; Vergi Usul Kanunu uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar 361 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

E-Fatura uygulamasına ilişkin olarak; en kapsamlı açıklamaların yer verildiği 05.03.2010 tarih ve 27512 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, 14.12.2012 tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve buna ilişkin açıklamaların yer aldığı 08.02.2013 tarih ve VUK.58/2013.03 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ve son olarak da 21.02.2013 tarih ve 28566 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 424 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği mevzuattaki yerini almıştır.

3- ELEKTRONİK FATURA UYGULAMASI

E-fatura; faturanın düzenlenmesi, düzenleyenin kimliğinin elektronik sertifikalarla doğrulanması, faturanın elektronik olarak zarflanması, zarfın ve faturanın içeriğinin değişmezliği ile gizliliğinin sağlanması, zarfın alıcıya iletilmesi, iletilme esnasında yolda kaybolmazlığının izlenmesi, ulaştı ve açıldı bilgisinin alınması ve teyidinin yapılması, red işlemleri, iadesi gibi tüm faturalaşma süreçlerinin elektronik ortamda elektronik sertifikalar ile kimlik doğrulanması, veri bütünlüğü, inkar edilemezlik, güvenlik ve gizlilik altyapısı ile yapılmasıdır.¹ Dolayısıyla ticaretin tarafları arasındaki faturalaşma sürecinin tamamıyla dijital ortamda yapılmasına imkân sağlayan e-fatura uygulaması, birçok açıdan bilgisayar ortamında düzenlenen faturadan farklılık arz etmektedir.

¹ ÖZDEMİRÇİ Fahrettin, Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2011

Söz konusu uygulamanın, mükellefler arası hizmetlerin etkinleştirilmesi, işlemlerin hızlandırılması, belge muhafazasının kolaylaştırılması, vergi incelemelerinin etkinliğinin artırılması ve ekonomide kayıt dışılık ile mücadelede etkinlik sağlayarak kayıt dışılığın azaltılması gibi ana hedeflerin yanında, maliyetlerin azaltılması (kağıt, toner, işgücü v.b.) ve stok kontrolü ile üretim süreci hakimiyetinin artması gibi tali hedefleri de kapsadığı açıktır.

E-Fatura uygulamasından faydalanan kullanıcılar; e-Fatura sisteminde yer alan kayıtlı kullanıcılara e-Fatura gönderebilecek, sistemde kayıtlı kullanıcılardan e-Fatura alabilecek, gönderilen veya alınan e-Faturalarını bilgisayarlarına indirerek elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz edebileceklerdir. Söz konusu uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, uygulama karşısındaki durumu ve uygulamadan yararlanma prosedürleri, yapacakları yazılı başvuru üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenecek olup, bu mükellefler başvuru işlemlerini www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan başvuru kılavuzuna uygun olarak yerine getireceklerdir.

397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, başlangıç olarak, anonim ve limited şirket statüsünü haiz mükelleflerin uygulama kapsamında e-Fatura gönderme ve/veya almasına izin verilmesi uygun görülmesine karşılık 21.02.2013 tarih ve 28566 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 424 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesi uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflerin (Tebliğ'in 8. bölümünde yer alan istisna hariç olmak üzere) bu Tebliğde getirilen usul ve esaslar çerçevesinde e-Fatura gönderme ve/veya alma izni verilmesi uygun görülmüştür.

E-Fatura Uygulamasından yararlanma hususunda gerekli şartları taşıyan mükelleflerin öncelikle başvuru kılavuzunda yer alan işlemleri yerine getirerek bir kullanıcı hesabı oluşturmaları gerekmektedir. Ardından e-Fatura Uygulamasına bilgi işlem sistemlerini entegre etmek isteyen mükelleflerin entegrasyon başvurusunda bulunmaları gerekmekte olup, sistemlerini ve fatura ile ilgili süreçlerini açıklayan dokümanlarla birlikte www.efatura.gov.tr adresinde yer alan başvuru kılavuzuna uygun olarak Başkanlığa başvuruda bulunacakları söz konusu tebliğde açıklığa kavuşturulmuştur.

4- MALİ MÜHÜR UYGULAMASI

Mali mühür; 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı için TÜBİTAK-UEKAE (Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü) tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını ifade eden bir kavramdır. Tüzel kişiler elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar kendilerine ait mali mühür ile onaylar. Elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli mali mühür ile garanti altına alınmaktadır. Söz konusu mali mühür kapsamındaki işlemler, TÜBİTAK-UEKAE bünyesindeki Kamu Sertifikasyon Merkezi (Kamu SM) tarafından yürütülmektedir. Bu işleme ilişkin sertifikalar, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan düzenlemelerde kullanılmak üzere tüzel kişi, diğer kurum, kuruluş ve işletmelere ait verilerin bütünlüğünün, kaynağının ve içeriğinin garanti altına alınması ile elektronik ortamda muhataplarına iletilmesi ve saklanması sırasında güvenliğinin ve gizliliğinin sağlanması amacı ile tasarlanmıştır.

424 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, gelişmiş ekonomiler tarafından uzunca bir süredir kullanılmakta olan e-Fatura Uygulaması bünyesinde yapılan işlemlerde kullanılması zorunlu

olan Mali Mührün, istemeleri halinde gerçek kişi mükellefler tarafından da kullanılacağı belirtilmiştir. Mali mührün kullanılmasına ilişkin olarak ilave edilen hüküm ile e-Fatura uygulamasından yararlanan mükellefler (416 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232'nci maddesi uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler e-Fatura Uygulamasından yararlanabilmektedir.) ile diğer kurum, kuruluş ve işletmelerin e-faturalarını kendi mali mühür sertifikaları ile onaylamaları veya nitelikli elektronik sertifikaları ile imzalamaları esastır. Ancak e-fatura uygulamasını özel entegratör vasıtasıyla kullananlar düzenlenecek e-faturaların özel entegratörün mali mühür sertifikası ile onaylanmasına izin verebilecekleri açıklanmıştır.

5- ELEKTRONİK FATURA UYGULAMALARINA GEÇİŞ SÜRECİ

14.12.2012 tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile aşağıda sayılan mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilmiştir.

a) 04/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar. Burada mal alış yapılıması ile ilgili olarak, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, brüt satış hasılatı rakamları 25 Milyon TL veya daha yüksek tutardaki mükellefler kastedilmektedir. Lisans sahibi mükelleflerden alış yapanların, madeni yağ sektöründe veya başka bir sektörde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

b) 06/06/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar. Burada mal alış yapılıması ile ilgili olarak, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, brüt satış hasılatı rakamları 10 Milyon TL veya daha yüksek tutardaki mükellefler kastedilmektedir. Bu kapsamda alış yapanların tütün, alkol, kolalı gazozlar sektörlerinde veya başka sektörlerde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

Madeni yağ lisansına sahip olan ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden sadece mal alışları bulunan mükellefler 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan elektronik fatura ve elektronik defter uygulamaları kapsamında değerlendirilecek olup; hizmet alımları söz konusu kapsam dahilinde değildir. Mükelleflere ilişkin brüt satış hasılatlarının hesaplanmasında, sadece madeni yağ, tütün, alkol veya kolalı gazoz satışları değil gelir tablosunda yer alan bütün satışları gösteren brüt satış hasılatına göre zorunluluk kapsamına alınacaktır. Özel hesap dönemine sahip mükellefler ise, brüt satış hasılatlarının hesaplanmasında 2011 takvim yılında sona eren özel hesap dönemi brüt satış hasılatını dikkate alacaklardır.

08.02.2013 tarih ve VUK.58/2013.03 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde söz konusu zorunluluk kapsamında olsun veya olmasın, elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükellefler birbirlerinden aldıkları mallar ve birbirlerine ifa ettikleri hizmetler için 01/09/2013 tarihinden itibaren sadece elektronik fatura gönderip alacaklarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Elektronik fatura uygulamasına

kayıtlı olan mükellefler ise elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümlere göre kağıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir.

6- ELEKTRONİK FATURA UYGULAMALARINDA SON DURUM

Ülkemizde 2000’li yılların başından itibaren bazı kurumsal firmalar tarafından gayri resmi olarak uygulansa da, ilk e-fatura uygulaması Elektronik Fatura Kayıt Sistemi ile hayata geçmiştir. Genel hatları ile Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS); mükellefler tarafından bilgi işlem sistemi aracılığıyla elektronik belge olarak düzenlenen faturalarda bulunan bilgilerin belirlenen standartlarda ve elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılması suretiyle faturalara ait ikinci nüshaların kağıt ortamında saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; belli şartlar dahilinde faturalara ait birinci nüshaların güvenli elektronik imzalı dijital belge şeklinde oluşturulması ve alıcılara iletilmesine imkan sağlayan bir sistemdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturularak www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan Elektronik Fatura Uygulaması Başvuru Kılavuzu 05.04.2013 tarihi itibarıyla güncellenmiştir. Yapılan son düzenlemeler ışığında kılavuzda yapılan güncellemelere uygun olarak ilgili portala ilişkin genel bilgiler, menüler ve e-Fatura oluşturma, onaylama, gönderme ve alma gibi temel işlemlerin ne şekilde yapılacağı açıklanmıştır.

E-Fatura Uygulamasından yararlanma hakkı bulunan mükellefler, genel hükümler çerçevesinde kağıt fatura düzenleyebilecekleri gibi Tebliğde belli edilen şartlar çerçevesinde e-Fatura da düzenleyebilirler. Bu bakımdan e-Fatura Uygulaması kağıt fatura düzenleme yanında mükelleflerin kullanabilecekleri alternatif bir yöntemdir. Ancak müşterinin talep etmesi durumunda ise genel hükümler çerçevesinde sadece kağıt fatura verilmesi zorunludur. Bunun yanında, aynı mal veya hizmet satışı işleminde hem kağıt faturanın hem de elektronik faturanın bir arada düzenlenmesi mümkün değildir.

E-Faturanın bütünlüğü ve kaynağının doğruluğu mali mühür ile sağlandığından, elektronik belge biçimini muhafaza etmesi gerekmektedir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-Faturaları, üzerindeki Mali Mührü de içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde, kendi bünyelerinde muhafaza edecekler ve istendiğinde ibraz edeceklerdir.

7- SONUÇ

Dünyada ve Türkiye’de teknolojik alanda yaşanan gelişmeler sonucunda, ticarete yaşanan dönüşüm elektronik fatura kullanımını da zorunlu hale getirmiştir. Üst düzeyde teknolojik alt yapı gerektiren e-Fatura uygulaması, ülkemizin vergi sistemi içerisinde en sorunlu alanlardan birisi olan sahte fatura düzenlenmesinin ve kullanılmasının önlenmesi konusunda atılabilecek en önemli adımlardan birisidir. Denetimde sağladığı esneklik ve etkinlik, mükellefler arası işlemlerde sağladığı hız ve güvenilirlik, arşivleme maliyetlerinde yarattığı tasarruf ve optimal işgücü söz konusu sistemin sağladığı avantajlardandır. Gerekli altyapı ve yazılım seviyesinin hala istenilen düzeyde olmayışı, ticari işlemlerle mevzuat entegrasyonunun henüz tam manasıyla sağlanamamış olması sistemin dezavantajları olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekonomik hayatın vazgeçilmez unsurlarından birisi olmaya aday olan e-Fatura uygulaması, elektronik ticaret ve elektronik devlet gibi kavramların gelişimine paralel olarak vergi mevzuatının temel kavramları arasında yerini alacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.
- 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.
- 424 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.
- VUK.58/2013.03 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- ERDOĐDU Volkan, Elektronik Fatura (e-Fatura) Uygulamasında Son Durum, Lebib Yalkın Dergisi, Nisan 2013
- ÖZDEMİRCİ Fahrettin, Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2011
- www.efatura.gov.tr