

**İRSALİYELİ
FATURADA
ÖZEL
USULSÜZLÜK
CEZASI
UYGULAMASI**



Şeref EDİZBİLEK
Vergi Denetmeni

İrsaliye fatura 12 Eylül 1991 tarih ve 20989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 211 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ihdas edilen bir belgedir.

Sözkonusu tebliğin ilk paragrafında "Başkanlığımıza yapılan başvurular gözönüne alınarak, mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmelerini sağlamak ve uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Başkanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak bu Tebliğ ile, fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı belgeler olarak değil, isteyen mükellefler açısından "irsaliyeli fatura" adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılması esası getirilmektedir," ifadesi bulunmaktadır.

Bu belge türünün mali sistemde yaşama geçirilmesinin yasal dayanağı V.U.K.'nın "yetki" başlıklı mükerrer 257'nci maddesidir. Bu madde hükmüne göre; "Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye yetkilidir."

Yetki maddesine göre düzenlenmesi uygun görülen İrsaliyeli Fatura 211 sıra nolu teb-

liğde belirtildiği gibi Vergi Usul Kanunu'nda daha önce var olan iki ayrı belgenin tek belge şekline getirilerek, ticari işlemlerine uyan mükelleflerin istemeleri halinde kullanımına sunulmuştur.

Yazının asıl amacının bu belgeyi kimlerin düzenleyip, kimlerin düzenlemeyeceği olmamakla birlikte bu konuya da kısaca değinmekte fayda vardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesine göre fatura kullanma mecburiyeti (düzenleyip vermek zorunluluğu yönüyle) ve aynı kanunun 230/5. maddesi gereği sevk irsaliyesi düzenlemek mecburiyeti bulunup da 231/5. maddede belirtilen malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde fatura düzenleme hakkında feragat edip, bunları tek belge şeklinde düzenlemek ve kullanmak isteyen mükellefler, irsaliyeli fatura düzenleyeceklerdir.

I - İRSALİYELİ FATURADA KİMLİK TESPİTİ

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere İrsaliyeli Fatura birleşik bir belgedir. Bu birleşme fatura lehindedir. Adından da anlaşıldığı üzere faturanın irsaliyeyi kapsamış olması nedeniyle irsaliye tali-fatura ise asli konumdadır.

Konuya bir başka açıdan bakalım: Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin kendisine verdiği yetkiyi çeşitli tarihlerde kullanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, belge düzenine ilişkin olarak yayınlanan VUK Genel Tebliğlerinde yer alan ve bazı cümlelere dikkatinizi çekmek istiyorum:

183 No.lu VUK tebliğinde adisyon kullanılması mecburiyeti.

191 No.lu VUK tebliğinde reçete düzenlenmesi zorunluluğu.

209 No.lu VUK tebliğinde adisyon tipi perakende satış fişi

kullanmak zorunluluğu ifadeleri kullanılmıştır.

Görüldüğü gibi bu belgelerin kullanılması mecburiyet, zorunluluk gibi eşanlamlı kelimelerle ifade edilmiştir.

Halbuki 211 sıra numaralı tebliğle getirilen belgenin kullanımında -isteyen mükellefler- şeklinde, ihtiyarilik belirten bir ifade yer almaktadır. Çünkü irsaliyeli faturadan önce ve halen, fatura ve sevk irsaliyesi isimli belgelerin kullanımı sözkonusudur. İrsaliyeli fatura iki belgenin fatura lehinde birleşmesiyle oluşmuştur.

Sonuç olarak irsaliyeli faturanın, irsaliyeyi de kapsayan nitelikte fatura olduğu şüphesiz bir gerçektir.

II -İRSALİYELİ FATURA KULLANIMINI SEÇİP-BELGE DÜZENİNE UYMAYAN MÜKELLEFLERDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI UYGULAMASI

Konunun uygulayıcısı durumunda olan vergi dairelerinde ikili uygulamalara başvurulduğu ve tereddütlerin sürdüğü görülmektedir. İkili uygulamadan kasıt VUK 353/1 veya 353/2 dayanaklı ceza önermeleridir.

A - V.U.K. 353/2'ye Göre Ceza Önerenlerin Görüşleri:

Bu görüş gereği ceza önerenler, irsaliyeli faturanın VUK mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan bir belge olması ve aynı kanunun 353/2. maddesindeki "... Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin; kullanılmadığının, düzenlenmediğinin, bulundurulmadığının" şeklindeki ifadenin birlikte değerlendirilmesi sonucu bu yargıya varmaktadırlar.

Bu görüşe bir de ikili düşünerek, mal nakil hareketi sırasında yapılan tespitte irsaliyeli fatura kullanan mükellefin sevk irsaliyesi düzenlememe fiili nedeniyle VUK 353/2'ye göre cezalandırılması; nakil hareketi dışındaki belge düzenlememe fiili tespit edilen aynı konumdaki mükellefin ise fatura düzenlememe fiilinden VUK 353/1'e göre cezalandırılması gereğini savunanları eklemek mümkündür.

Birinci paragrafta belirtilen bu görüş yazımızın irsaliyeli faturada kimlik tespiti bölümünde belirtildiği üzere irsaliyeli faturanın, fatura olduğu gerçeği ve belgenin ihdasındaki kullanım ihtiyarılığı ile VUK 353/2'deki zorunluluk kelimelerinin zıt kavramlar olması itibariyle birbirini karşılamadığı gerekçesiyle çürümektedir.

B - VUK 353/1'e Göre Ceza Önerenlerin Görüşleri:

Bu görüş sahipleri irsaliyeli faturanın fatura olduğunu ileri sürmektedirler. Fatura ve sevk irsaliyesini düzenlemek zorunda olanların VUK 231/5. maddesindeki on günlük azami fatura düzenleme hakkından feragat etmek isteyenler için bunları tek bir belge olarak düzenleyebilme imkanı getirilmiştir.

Dolayısıyla irsaliyeli fatura düzenleyebilecek mükellefler ötedenberi Vergi Usul Kanunu "fatura kullanma mecburiyeti" başlıklı 232. maddesinde yer almakta olan ve aynı kanunun "faturanın şekli" başlıklı 230/5. maddesine göre sevk irsaliyesi düzenlemek mecburiyeti bulunanlardır.

Görüldüğü üzere irsaliyeli fatura yenilik değil kolaylıktır. Mecburi değil, ihtiyaridir. Fatura kullanmak mecburiyeti olanların kullanabileceği bir belgedir. O halde fatura kullanılmamasında da vermeyen ve almayanlara hangi ceza uygulanıyorsa; irsaliyeli fatura vermeyen ve almayanlara da aynı ceza uygulanmalıdır.

Bu önerme yasal düzenlemeler çerçevesinde gerçek durumu yansıtmaktadır. Ancak burada sorulacak bir soruya da değinmek gerekmektedir. Aynı ayrı sevk irsaliyesi ve fatura düzenleyen mükellefler, bu belgeleri düzenlemediklerinde, her iki belge bazında VUK 353/1 ve 353/2. maddelerine göre cezalandırılmaktadır. İrsaliyeli fatura kullanımını seçip düzenlemeyen mükellef sadece fatura düzenlememe fiili dolayısıyla 353/1'e göre cezalandırılıp, irsaliye yönüyle cezalandırılmayacak mıdır? Evet burada irsaliye düzenlememe yönüyle ceza kesmek mümkün olmamaktadır. Çünkü tek belge kullanımıyla sevk ve satış işlemleri aynı anlı tek fiil şekline dönüştürülmektedir. Genel ceza hukukunda da aynı fiille işlenen suçlarda ağır olanının verilmesi ilkesi benimsenmiştir. Vergi hukukumuzda da zımnen dahi olsa bu konuya V.U.K. 336. maddesinde değinilmiştir.

SONUÇ:

İrsaliyeli faturadaki kimlik arayışının VUK içerisinde fatura şeklinde çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Yasalarımızda bu konuya muhalif hiçbir hüküm bulunmamaktadır.

Uygulamada zaman geçirmeksizin birlikteliğin iç genelge ile sağlanması, akabinde ise özellikle yargı mercilerinde belgenin kimlik tereddütünü kaldırıcı yasal düzenlemelerin yapılması gereklidir.

Ancak idari ve yasal açılardan herhangi bir tereddüt olmadığı VUK hükümlerinin iyi yorumlanması sonucu görülmektedir.

Özellikle 4008 sayılı kanunun 17. maddesiyle 6.7.1994 tarihinden geçerli olmak üzere VUK 353/1. maddesinde belirtilen belgelerden olan faturayı vermeyen ve almayanlara 1.000.000.- liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın yüzde yirmi beşi nispetinde (bu oran önceden yüzde üç idi) özel usulsüzlük cezası kesileceği şeklindeki oransal düzenlemedeki artış belge düzeninin sağlanmasındaki kararlılığa işaretidir.

Bu kararlılığa karşılık ceza konusundaki ikili uygulama idareyi maddi kayıplara sürükleyebileceği gibi, manen de yıpratabilecektir.

Bu nedenle konu hakkındaki yeni bir düzenlemeden ziyade uygulamaya doğru yön verilmesi ile çözümün sağlanmış olacağı kanaatini taşımaktayım.