

FATURANIN YASAL SÜRESİNDEN SONRA DÜZENLENMESİ HALİNDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI UYGULANABİLİR Mİ?

Volkan AKSOYOĞLU (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere fatura, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya iş yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesika olarak tanımlanmıştır.

Vergi Kanunlarına göre, alınması ve verilmesi icap eden bu faturanın ise, verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen faturalarda gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde mükelleflere faturada yazması gereken tutarın % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Yukarıda özet olarak verdiğimiz bu cezai işlem uygulaması, faturanın hiç düzenlenmemesi veya tutar itibarıyla eksik düzenlenmesi hallerinde uygulanmaktadır. Peki, faturanın hiç düzenlenmemiş olması değil de kanuni süresinden sonra düzenlenmesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası uygulanabilir mi? Uygulamada faturanın kanuni süresinden sonra düzenlenmesi halinde

bu faturaların hiç düzenlenmemiş sayılıp sayılmayacağı hususunda tereddütler oluşmuş ve bu nedenle kesilen özel usulsüzlük cezaları ihtilaf konusu yapılmıştır.

Biz de bu yazımızda kanuni süresinden sonra düzenlenen faturaların "hiç düzenlenmemiş hükmünde sayılacağına" ilişkin kanuni düzenlemenin, yukarıda bahsedilen cezai hükmün uygulanmasını sağlayıp sağlayamayacağını, bu husustaki kişisel düşüncelerimizi yargı kararları ile birlikte açıklamaya çalışacağız.

2- YASAL SÜRESİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARA AİT VERGİ MEVZUATIMIZDA YER ALAN HÜKÜMLER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ "Faturanın Nizamı" başlıklı 231. maddesinin beşinci fıkrasında; " Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami **yedi gün içinde** düzenlenir. ***Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.***" hükmü yer almaktadır.

(*) Vergi Denetmeni

¹ 10/01/1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ayrıca aynı Kanunun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353. maddesinin 1. bendinde ise; verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının **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 2007 yılı için 139.- YTL'dan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği, bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 2007 yılı için 64.000.- YTL'yi geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere mükellef tarafından 7 günlük yasal süresi içinde düzenlenmeyen faturalar V.U.K'nun 231. maddeleri uyarınca hiç düzenlenmemiş hükmündedir. Bu nedenle yasal süresinde düzenlenmeyen faturalar için uygulanacak ceza 213 sayılı V.U.K'nun 353/1. maddesine göre özel usulsüzlük cezası olacaktır. Ancak bu konuda da idare ve yargı organları farklı görüş belirtmiştir.

3- YASAL SÜRESİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARA AİT UYGULANACAK CEZA KONUSUNDA İDARENİN GÖRÜŞÜ

Vergi idaresinin zorunlu bilgileri taşımayan faturalar ile yedi günlük yasal süresi içinde düzenlenmeyen faturalara ait uygulanacak ceza-i müeyyide konusundaki görüşü, faturanın vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılması nedeniyle özel usulsüzlük cezasının uygu-

lanması yönündedir.

Yine yasal süresinde düzenlenmeyen faturanın geçerli sayılıp sayılmayacağına ilişkin olarak verilen bir muktezada²;

".....

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, faturanın, kural olarak malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği ve bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı Vergi Usul Kanununun 231 inci maddesinin (5) numaralı bendinde hüküm altına alınmıştır. Ancak bu hüküm Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde yer alan "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü ile birlikte değerlendirildiği vakit; anılan Kanunun 231/5 inci maddesinde yer alan düzenlemenin süresinden sonra düzenlenen faturaya kesilecek ceza bakımından (VUK 353/1 inci madde) önem arzettiği görülecektir. Dolayısıyla süresinde düzenlenmeyen faturada belirtilen işlemin geçersiz sayılması mezkur Kanunun 3 üncü maddesiyle çelişmektedir.

*Bu itibarla, faturanın düzenlenmesi, ödemeye değil "mal teslimi" veya "hizmet ifasına" bağlandığından sağlık hizmetlerini karşılamak üzere sözleşme yaptığınız personeli ve verilen sağlık hizmetlerine ilişkin faturanın ödemeye bağlı olmaksızın yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Süresi içerisinde düzenlenmeyen faturalar için Vergi Usul Kanununun 353/1 inci maddesi uygulanacak ve bu faturalar vergi kanunları bakımından ispat edici bir vesika olarak değerlendirilecektir."*de-

² <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza>, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.18.02/32231-219-5893 sayılı muktezası

nilmektedir.

Görülebileceği üzere Vergi idaresi yedi günlük yasal süresi geçtikten sonra düzenlenen ve müşteriye verilen faturaları hiç düzenlenmemiş kabul ederek özel usulsüzlük cezası kesmektedir. Mükellef faturayı ilgisine vermesine rağmen, düzenlenmemiş faturanın alınmamış da sayılacağı gerekçesiyle, özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Gerçekten de düzenlenmemiş sayılan faturanın alınmış olabileceğini kabul etmek zordur. Yukarıya alınan madde hükmü bunu ifade etmektedir.

Buna karşılık yargı organları örneklerini bir sonraki bölümde verdiğimiz kararlarda da görülebileceği üzere , "Faturanın yedi günlük yasal süreden sonra düzenlenmiş olmasının hiç düzenlenmediği anlamına gelmeyeceği" görüş ve kararına varmıştır. Bu karar doğal olarak yukarıya alınan bent hükmüne "lafzi" açıdan aykırıdır. Ancak mahkemeler bu lâfzî ifadeyi nazara almamış; vergi kanunlarının sistemini göz önünde bulundurmamıştır. Şöyle ki, belge düzeni, kayıt nizamı ve sair şekil şartları, vergi kaybını önlemeye yönelik olarak ihdas edilmişlerdir. Dolayısıyla vergiye tabi iş ve işlemlerin belgeye bağlanmış olması, ancak belge tanziminin çeşitli nedenlerle yasal süresinden sonra gerçekleşmiş olması ortada bir vergi kayıp kaçağı yaratmayacağından salt bu nedenle belgenin tamamen geçersiz sayılması vergi kanunlarının genel mantığına aykırı olacaktır.

4- YASAL SÜRESİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARA AİT UYGULANACAK CEZA KONUSUNDA YARGININ GÖRÜŞÜ

Yazımızın bu bölümünde ihtilaf konusu yapılan faturanın yasal süresinden sonra düzenlen-

mesi halinde vergi idaresi tarafından mükellefler adına kesilen özel usulsüzlük cezalarının yargı organları tarafından nasıl değerlendirildiğini çeşitli yargı kararları doğrultusunda açıklamaya çalışacağız.

Yasal süresinde düzenlenmeyen faturalara ait vergi idaresi tarafından kesilen özel usulsüzlük cezaları;

- Yasal süresinden sonra da olsa düzenlenmiş bir fatura olması,
- Mal veya Hizmet satın alana süresinden sonra da olsa verilmiş olması,
- Bazı kararlarda ise tutanak tarihinden önce ama yasal süresinden sonra düzenlenmiş olması gibi, gerekçeler ile yargı organları tarafından reddedilmektedir.

Konu hakkında verilen yargı kararlarından bazıları ise aşağıdaki gibidir.

*"Akaryakıt bedellerinin zamanında ödenmesi nedeniyle tahakkuk eden vade farklarının dekontlarına dayanılarak yasal defterlere gider kaydedilmesi üzerine, dekontlarda gösterilen miktarlara uygun biçimde fatura düzenlenmesi karşısında **süresinde fatura düzenlenmediğinden söz edilerek kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet bulunmadığı** hk."*³

*"Fatura düzenleme konusunda asıl yükümlülüğün satıcıya ait olduğu, geç de olsa faturanın düzenlenmiş olması nedeniyle bu tespit tutanağına dayanılarak işyeri kapatma cezası uygulanmayacağı hk."*⁴

"Vergi Usul Kanunu'nun 231/5. maddesi ile aynı Kanun'un 353/1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde faturanın yasal süresinden sonra verilip alınması değil, hiç verilip alınmamış olması

³ Danıştay 3. Dairesi'nin 28/09/1995 tarih ve E:1994/3060, K:1995/2739 nolu kararı

⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri 16/01/1998 tarih ve E:1996/347, K:1998/22 nolu kararı

durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği, olayda süresinden sonra da olsa ortada verilip alınmış fatura bulunduğu tutanakla belirlendiğinden, faturanın süresinde düzenlenmesi satıcı veya hizmeti vereni ilgilendirdiğinden hizmet sunulan davacı kurumca faturanın süresinde isteyip almadığından adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet bulunmadığından vergi mahkemesince kesilen cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir.”⁵

“On günlük yasal süreden sonra düzenlenen faturanın hiç düzenlenmemiş anlamına gelmeyeceği gerekçesiyle, özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasında isabetsizlik olmadığı hk”⁶

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlardan her birine, her fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu için özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Uyuşmazlık konusu olayda 15.4.1998 günü düzenlenen bir tutanakla yapılan incelemede emtianın fiili sevk tarihi 2.3.1998 olduğu halde, faturasının 13.4.1998 günü kesildiği belirlenerek özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmaktadır. **İnceleme elemanınca gerçekleştirilen denetimden önce yasal süresi geçtikten sonra da olsa belge düzenlendiğine göre, maddede belirtilen belge alıp vermemek fiili gerçekleşmediğinden ceza kesilmesine hukuken olanak bulunmamaktadır.** Bu nedenle Vergi mahkemesinin 16.11.1998 gün ve E:1998/943,

K:1998/1425 sayılı Kararının bozulmasına 2.7.1999 gününde oybirliğiyle karar verildi.”⁷

Dikkat edilecek olursa Danıştay yasal süresinden sonra düzenlenen faturalara ilişkin kesilen özel usulsüzlük cezalarını reddetmekle birlikte, zorunlu bilgileri taşımayan faturalarda olduğu gibi özel usulsüzlük cezası yerine usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiğine ilişkin bir görüş bildirmemiştir.

5- YASAL SÜRESİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARA AİT UYGULANACAK CEZA KONUSUNDA BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ

Faturaların yasal süresinden sonra düzenlenmesi durumunda, kanaatimize göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir. Çünkü Kanun lafzı açıktır, yasal süresinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılmakta, hiç düzenlenmediği yasa ile kabul edilen faturalara da 213 sayılı V.U.K’nun 353. maddesinin 1. bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak ihtilaf konusu yapılan olaylarda yukarıda belirttiğimiz üzere yargı mercii yasal süresinden sonra da olsa ortada düzenlenmiş, ilgisine vermiş bir faturanın olması nedeniyle özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için gerekli şartların oluşmadığını bu nedenle özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceğine karar vermiştir.

Bir diğer önemli husus ise yasal süresinden sonra düzenlenen faturalara ilişkin kesilen özel usulsüzlük cezalarının büyük bir bölümünün 31/07/2004 tarihinden itibaren 5228 sayılı Kanun⁸ ile kaldırılan işyeri kapatma cezasına dayanak

⁵ Danıştay 4. Dairesi’nin 24/03/1995 tarih ve E:1994/769, K:1995/1329 nolu kararı

⁶ Danıştay 4. Dairesi’nin 19/06/2001 tarih ve E:2000/1731, K:2001/1344 nolu kararı

⁷ Danıştay 4. Dairesi’nin 02/07/1999 tarih ve E:1998/4870, K:1999/2954 nolu kararı

⁸ 31/07/2004 tarih ve 25539 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bazı Kanunlarda Ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”

olmaları nedeniyle ihtilaf konusu yapılmış olmalarıdır. Yazımızın önceki bölümünde de açıkladığımız üzere aynı durum zorunlu bilgileri taşımayan faturalara ilişkin kesilen özel usulsüzlük cezalarında da görülmektedir.

Bu hususu dikkate aldığımızda kanaatimizce Danıştay'ın faturanın yasal süresinden sonra düzenlenmesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezalarını reddetmesinin en önemli nedeni, daha önceki uygulamada bu tespitler ile (yılda üç defa tespit yapılması şartıyla) mükelleflerin işyerlerinin kapatılmasının ağır bir yaptırım olacağı düşüncesidir.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere yargı kararlarının gerekçelerinde yasal süresinden sonra da olsa ortada düzenlenmiş, ilgisine vermiş bir faturanın olması nedeniyle özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için gerekli şartların oluşmadığı bu nedenle özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceği belirtilmiştir. Böyle bir düşünce faturayı yasal süresinde düzenleyen ile 1 ay sonra, 3 ay sonra veya 6 ay sonra düzenleyen mükellefler arasında cezai müeyyide yönünden olması gereken farklılığı ortadan kaldırmakta ve yasal süresinde fatura düzenlemeyen mükellefler lehine bir durum yaratmaktadır. Oysaki düzenlemenin amacı sağlıklı bir belge düzeninin kurularak ekonomideki mal ve hizmet hareketlerinin takibi ve bu suretle kayıt dışılığın önüne geçilmesidir. Ancak yargı organları tarafından verilen kararlar bu amacın gerçekleşmesini zorlaştıracak ve mükellefler arasında eşitsizlik yaratacak niteliktedir.

Örnek verecek olursak, X Ltd.Şti. nezdinde yapılan fiili envanter sonucunda mükellefin ticaretini yaptığı emtialara ait fiili stok miktarları, mükellefin en son kullandığı faturalara ait bilgiler, emanet,rehin veya konsiye mallar gibi vb. bilgileri içeren fiili envanter tutanağı şirketi temsil yetkililer ile 05/05/2008 tarihinde imzalandığını varsayalım. Mükellef kurum nezdinde daha sonra 16/06/2008 tarihinde fiili envanter tutanağında yer alan bilgiler doğrultusunda vergi incelemesi yapılmış ve bu inceleme sırasında mükellef Kurumun sayımı yapılan emtialarla ilgili olarak kaydi envanterde fark çıkmaması için fiili envanter tutanağında en son kullandığını belirttiği faturadan veya fatura cildinden⁹ sonraki bazı faturaların fiili envanter tarihi olan 05/05/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin düzenlendiği tespit edilmiştir. Bu durumda yargıya göre ortada düzenlenen ve verilen bir fatura olduğundan özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir. O halde aynı sektörde faaliyet gösteren ve tüm satışlarını zamanında belgeleyen mükellef ile fiili tespitten ve yasal süresinden sonra geçmişe dönük fatura düzenleyerek kayıtlarını düzelden mükellef Kurum arasında (eğer vergi zıyayı doğmuşsa) vergi zıyayı dışında bir farklılık olmayacaktır.

Görüleceği üzere faturaların yasal süresinden sonra düzenlenmesi durumunda uygulanacak cezai müeyyide konusunda da ihtilaf vardır. Bu ihtilafı ortadan kaldırmak için kanaatimize göre 213 sayılı V.U.K'nun 353/1 maddesine "yasal süresinden

⁹ DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU 07.04.2000 tarih ve Esas No: 1999/441; Karar No: 2000/134 nolu kararında, cilt halindeki faturaların belli bir sıra takip etmesi ve bu sıraya göre düzenlenmesi gerektiği, kullanıldığı tespit edilen faturalardan önceki faturaların da kullanıldığının kabulü gerekeceği belirtilmiştir. Buna göre normal ve mutad olan, mükellef tarafından en son kullanılan cilt olarak ibraz edilen ciltten sonraki ciltlerin fiili envanter tarihinden sonraki dönemlerde kullanılmasıdır. Aksi takdirde fiili envanter sırasında mühürlenilen ciltten sonra başka bir cildin fiili envanter tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak kullanılması halinde bu ciltlerin fiili envanter tarihinden sonra geçmişe dönük olarak ve yasal süresinden sonra düzenlendiği kabul edilecektir.

sonra düzenlenmesi" ifadesinin eklenmesi yerinde olacaktır.

Hemen belirtelim, vergi idaresi yasal süresinden sonra düzenlenen faturalara ait özel usulsüzlük cezasını, zorunlu bilgileri taşımayan faturalar için kesilen cezalardan farklı olarak, 213 sayılı V.U.K'nun 231. maddesinde yer alan "yedi günlük süre içinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır" hükmü gereği kesmektedir. Dikkat edilirse bu madde hükmünde V.U.K'nun 227. maddesinde yer alan "**vergi kanunları bakımından** hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklinde bir düzenleme yoktur. Ayrıca bilindiği üzere "İspat Edici Kağıtlar" başlıklı 227. maddesi "Kayıtların Tevsiki" bölümünde yer almasına karşın, yasal süresinde düzenlenmeyen faturaların düzenlenmemiş sayılacağına ilişkin hükmü içeren 231. madde "Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar" başlıklı bölümde yer almaktadır.

Bu noktadan hareketle kanaatimize göre, zorunlu bilgileri taşımayan faturaların ispat aracı olarak kullanılamayacağını, kayıtları tevsik özelliğini yitirdiğini; buna karşın yasal süresi geçtikten sonra düzenlenen faturaların ise geçerli bir vesika olduğunu ve kayıtları tevsik edebileceğini söyleyebiliriz.

6- SONUÇ

Uygulamada mükellefler ile vergi idaresi arasında itilafa neden olan yasal süresinden sonra düzenlenen faturalara özel usulsüzlük cezasının kesilip kesilemeyeceğini yazımızda açıklamaya çalıştık.

Gerek idare ile yargı organları arasında, gerekse yargı organlarının kendi arasında farklı görüşler mevcut olmakla birlikte, bize göre yasal süresinden sonra düzenlenen faturalar için ise 353/1 numaralı bendi hükmü gereği özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekir.

Bu ihtilafların kesin bir şekilde giderilebilmesi için ise, ceza hükümlerini içeren ilgili kanun maddelerinde değişiklik yapılarak konu hakkında uygulanacak cezai müeyyideler açık bir şekilde belirtilmelidir.